

Kiinteistötoimituksiin liittyvistä verotuskysymyksistä

Aalto-yliopiston teknillisen korkeakoulun
insinööritieteiden ja arkkitehtuurin tiedekunnan
maanmittaustieteiden laitoksella tehty diplomityö

Espoo, joulukuu 2010



Tekniikan kandidaatti Matti Kotiniemi

Valvoja: Professori Arvo Vitikainen

Ohjaaja: Tekniikan Lisensiaatti Jani Hokkanen





Aalto-yliopisto

AALTO-YLIOPISTO INSINÖÖRITIEIDEIDEN KORKEAKOULU PL 11000, 00076 Aalto http://www.aalto.fi		DIPLOMITYÖN TIIVISTELMÄ	
Tekijä: TkK Matti Kotiniemi			
Työn nimi: Kiinteistötoimituksiin liittyvistä verotuskysymyksistä			
Laitos: Maanmittaustieteiden laitos			
Professori: Kiinteistötieteiden laitos		Koodi: Maa - 20	
Työn valvoja: Prof. Arvo Vitikainen			
Työn ohjaaja: TkL Jani Hokkanen			
<p>Tiivistelmä: Kiinteistötoimituksissa verotuskysymyksillä on hiukan jälkijunassa tulevan ratkaisijan rooli; Verotuskysymykset konkretisoituvat useasti vasta sen jälkeen kun toimitus on julistettu päättyneeksi. Tämän vuoksi toimitusmenettelyssä ja kiinteistötoimituksiin kohdistuvassa tutkimuksessa on toimitusmenettelyyn ja toimituksissa tehtäviin päätöksiin liittyvät veroseuraamukset jätetty vaille huomiota. Tämän tutkimuksen taustalla on Maanmittauslaitoksen ja Verohallinnon tarve kartoittaa kiinteistötoimituksissa esiintyviä verotuskysymyksiä sekä näiden kysymysten ratkaisukäytäntöjä. Tällä pyritään siihen, että Maanmittauslaitos saisi laadittua ohjeiston koskien sitä, miten toimituksissa tulee ottaa mahdolliset tulevat veroseuraamukset huomioon ja miten veroseuraamuksiin liittyviä kysymyksiä on ratkaistu. Tällä diplomityöllä kerätään taustatietoa, jonka pohjalta sitten kirjoitetaan lopullinen ohjeisto.</p> <p>Tutkimuksessa käydään läpi ne kiinteistönmuodostamislain mukaiset kiinteistötoimitukset, joissa on toimitusmenettelyyn tai toimituksessa tehtäviin päätöksiin liittyviä veroseuraamuksia. Samaten tutkimuksessa tarkastellaan samalla tavalla eräitä muun lainsäädännön mukaisia toimituksia. Nämä muun lainsäädännön mukaiset toimitukset ovat niitä, joissa noudatetaan lunastuslain tai kiinteistönmuodostamislain mukaista lunastusmenettelyä ja joilla on omia erityisiä veroseuraamuksia. Tutkimuksessa käsitellään vain niitä verolajeja, joiden voidaan katsoa liittyvän merkittävästi tutkimusaiheeseen. Näitä verolajeja ovat arvonlisävero, kiinteistövero, tulovero ja varainsiirtovero.</p> <p>Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta, että merkittävimmät veroseuraamukset liittyvät tuloveroon ja varainsiirtoveroon. Tuloveron osalta on mietittävä, onko kyse ansio- vai pääomatulosta ja että onko kyseessä tilanne, jossa voidaan soveltaa eri vähennyksiä tai osittaista tai kokonaista verovapautta. Varainsiirtoveron osalta merkittävä kysymys liittyy siihen, milloin omaisuuden luovutus tulkitaan varainsiirtoveron alaiseksi luovutukseksi ja milloin ei. Arvonlisäveroon törmätään kiinteistötoimituksissa lähinnä ostettujen palvelujen ja toimituskustannusten tahoilta. Kiinteistövero ei puolestaan liity kiinteistötoimituksissa käsiteltäviin asioihin, vaan kiinteistötoimituksissa tehtävät ratkaisut voivat vaikuttaa maksettavan kiinteistöveron määrään.</p> <p>Veroseuraamuksilla ei voi lähtökohtaisesti perustella tehtyä päätöstä. Veroseuraamusten tiedostaminen ja niistä informoiminen on tärkeää toimitusmenettelyn onnistumisen kannalta, mutta veroseuraamukset eivät kuulu asioihin, jotka toimitusinsinöörin on ratkaistava.</p>			
Päivämäärä: 30.12.2010		Kieli: Suomi	Sivumäärä: 104 + 5
Avainsanat: Kiinteistötoimitus, verotus, tulovero, varainsiirtovero, arvonlisävero, luovutusvoiton vero, toimitusmenettely, verovuosi, verovelvollinen.			



Aalto University

AALTO UNIVERSITY SCHOOL OF ENGINEERING PO Box 11000, FI-00076 AALTO http://www.aalto.fi		ABSTRACT OF THE MASTER'S THESIS	
Author: B.Sc. Matti Kotiniemi			
Title: On the tax consequences pertaining to the legal cadastral surveys			
Department: Department of Surveying			
Professorship: Land Management		Code: Maa-20	
Supervisor: Prof. Arvo Vitikainen			
Instructor: Lic. Sc. Jani Hokkanen			
<p>Abstract: Taxation issues on land surveys have the role of solver, who arrives when the decisions have already been made; Tax issues are often concretized after the conclusion of cadastral survey procedures has been done. Therefore, there hasn't been much interest in cadastral survey procedure or in relevant studies to focus on tax consequences related to decisions made by cadastral surveyor or to the procedure itself. The basis of this study is the needs of NLS and Tax Administration to identify the tax-related questions occurring in cadastral survey procedures and ruling practices of these questions. The aim of this identification is that the NLS would be able to compile a set of instructions regarding how the tax consequences should be taken account in cadastral survey proceeding and how the questions related to tax consequences have been solved. This master's thesis gathers background information to use in process to create the final set of instruction.</p> <p>This study analyses those legal surveys under the Real Estate Formation Act, which do have taxation issues relating to legal survey procedure or to decisions made during the survey. This study also examines in the same way some other legal surveys under the additional legislation. These other legal surveys under the additional legislation are the surveys in which proceedings of Real Estate Act or Expropriation Act are adhered and which have their own specific tax consequences. Only the tax types, which affiliate to research topic, are being discussed in this study. These tax types are Value Added Tax, Property Tax, Income Tax and Capital Transfer Tax.</p> <p>The findings indicate that the most significant tax consequences in cadastral survey procedures are related to Income Tax and Capital Transfer Tax. When speaking of Income Tax, it is needed to consider whether the income is earned or investment income, and that if it is earned in a situation where it is possible to apply different tax deduction or a partial or full exemption from income taxes. Speaking of Capital Transfer Tax, the most important issue is, whether the transfer of property is liable to Capital Transfer taxation or not. VAT comes forth, when the question is about cadastral proceeding fee or acquisitions made during the procedure. Property Tax is in turn not linked to the issues raised during survey procedure, but the decisions made during the procedure can affect the payable amount of Property Tax in the future.</p> <p>About the question of how tax issues should affect the decisions made in survey procedures, it is noted in this study, that tax issues can't, in principle, justify the decision. The awareness about tax issues and to inform of them is important to the success of the cadastral survey procedure, but the tax consequences are not matters which cadastral surveyor needs to solve.</p>			
Date: 30.12.2010		Language: Finnish	
		Number of pages: 104 + 5	
Keywords: Legal cadastral survey, taxation, Income Tax, Capital Transfer Tax, Value Added Tax, Capital Gain Tax, cadastral survey procedure, tax year, taxpayer			

Sisällysluettelo

Tiivistelmä	
Abstract	
Sisällysluettelo	
Alkusanat	
Lyhenteet	

1. JOHDANTO	1
1.1. Nykytilan kuvaus ja taustaa.....	1
1.2. Työn tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	2
1.3. Työn rajaus ja tutkimusmenetelmät.....	2
1.4. Työn rakenne	3
1.5. Aikaisempi tutkimus.....	3
1.6. Maanmittauslaitoksen nykyiset ohjeistot.....	4
 2. KIINTEISTÖTOIMITUKSISTA.....	5
2.1. Yleistä	5
2.2. Toimituksista lyhyesti.....	7
2.2.1. Lohkominen	7
2.2.2. Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevat toimitukset	7
2.2.3. Halkominen	8
2.2.4. Tilusvaihto	8
2.2.5. Alueen siirtäminen kiinteistöön	9
2.2.6. Uusjako	9
2.2.7. Yhteismetsän muodostaminen	10
2.2.8. Yhteisen alueen jako	11
2.2.9. Rasitetoimitukset	11
2.2.10. Eräitä muun lainsäädännön mukaisia kiinteistötoimituksia	12
2.2.10.1. Lunastustoimitukset.....	12
2.2.10.2. Yksityistietoimitus	12
2.2.10.3. Kaivospiiritoimitus.....	13
2.3. Kiinteistötoimituksissa määrättävät korvaukset	14
2.3.1. Korvauslajit.....	14
2.3.2. Kaivoslain korvausperusteista.....	15
2.3.3. Omaisuuden haltuunotto.....	16
2.3.4. Korvauksen maksaminen ja korko	17
 3. VEROJURIDIIKASTA.....	18
3.1. Yleistä	18
3.2. Arvonlisävero	19
3.2.1. Yleistä	19
3.2.2. Arvonlisäverolain kiinteistökäsite	19
3.2.3. Verotusmenettelystä	19
3.2.4. Vähennysoikeus ja oma käyttö arvonlisäverotuksessa	20
3.3. Tulovero	21
3.3.1. Yleistä	21
3.3.2. Tuloverolain kiinteistökäsite	22
3.3.3. Tuloverolain tulokäsite ja tulon verottaminen	22
3.3.4. Maatalouden tulovero	24
3.3.4.1. Maatalouden tulon verottaminen.....	24
3.3.5. Metsä- ja maa-ainestulojen verottaminen	26
3.3.5.1. Metsätalouden tulot	26
3.3.5.2. Vähennykset puun myyntitulosta	27

3.3.5.3. Maa-ainestulot	28
3.3.6. Verotusmenettelystä	29
3.4. Varainsiirtovero	30
3.4.1. Yleistä	30
3.4.2. Varainsiirtoverolain kiinteistökäsité	30
3.4.3. Varainsiirtoverovapaat kiinteistönluovutukset	31
3.4.4. Verotusmenettelystä	32
3.5. Kiinteistövero	33
3.5.1. Yleistä	33
3.5.2. Kiinteistöveron kiinteistökäsité	34
3.5.3. Kiinteistöverosta vapaat kiinteistöt, veron määräytyminen ja suorittaminen	34
4. KIINTEISTÖTOIMITUSTEN VEROSEURAAMUKSET	36
4.1. Veroseuraamukset lähtökohtaisesti	36
4.1.1. Arvonlisävero	36
4.1.2. Tulovero	37
4.1.2.1. Luovutusvoiton vero	37
4.1.2.2. Metsätilan luovutusvoiton verotus	39
4.1.2.3. Maa-ainestulot	39
4.1.3. Varainsiirtovero	39
4.1.4. Kiinteistövero	40
4.2. Kiinteistönmuodostamislain toimitusten lähtökohtaisesta poikkeavat veroseuraamukset	41
4.2.1. Lohkominen	41
4.2.1.1. Arvonlisävero	41
4.2.2. Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevat toimitukset	42
4.2.2.1. Varainsiirtovero	42
4.2.3. Halkominen	43
4.2.3.1. Arvonlisävero	43
4.2.3.2. Tulovero	43
4.2.3.3. Varainsiirtovero	44
4.2.4. Tilusvaihto	45
4.2.4.1. Tulovero	45
4.2.4.2. Varainsiirtovero	47
4.2.5. Alueen siirtäminen kiinteistöön	48
4.2.5.1. Tulovero	48
4.2.6. Uusjako	50
4.2.6.1. Arvonlisävero	50
4.2.6.2. Tulovero	51
4.2.6.3. Varainsiirtovero	52
4.2.6.4. Yhtenevyys rakennusmaan järjestelyn kanssa	53
4.2.7. Yhteismetsän muodostaminen	53
4.2.7.1. Tulovero	53
4.2.7.2. Varainsiirtovero	54
4.2.8. Yhteisen alueen jako	55
4.2.8.1. Tulovero	55
4.2.8.2. Varainsiirtovero	56
4.3. Eräiden muun lainsäädännön kiinteistötoimitusten normaalista poikkeavat veroseuraamukset	56
4.3.1. Lunastustoimitukset	56
4.3.1.1. Arvonlisävero	56
4.3.1.2. Tulovero	58
4.3.1.3. Varainsiirtovero	61
4.3.2. Luonnonsuojelualueen lunastus	62
4.3.2.1. Tulovero	62

4.3.2.2. Varainsiirtovero.....	65
4.3.3. Yksityistietoimitus	66
4.3.3.1. Tulovero	66
4.3.4. Kaivospiiritoimitus.....	67
4.3.4.1. Tulovero	67
4.3.4.2. Varainsiirtovero.....	69
4.4. Veroseuraamusten huomioonottaminen toimituksessa.....	69
4.5. Kiinteistön hankintamenosta	70
4.5.1. Hankintamenon laskeminen	71
4.5.1.1. Pidätetyt oikeudet hankintamenossa ja varainsiirtoverotuksessa.....	72
4.5.1.2. Metsätilan hankintamenosta	73
4.5.2. Hankintameno-olettama.....	74
4.5.2.1. Pakkolunastukseen rinnastettava menettely.....	75
5. VEROVELVOLLINEN JA VEROVUOSI ERI TILANTEISSA.....	78
5.1. Verovelvollinen	78
5.1.1. Arvonlisävero	78
5.1.2. Tulovero	78
5.1.3. Varainsiirtovero.....	79
5.1.4. Kiinteistövero	80
5.2. Verovuosi	81
5.2.1. Arvonlisävero	81
5.2.2. Tulovero	82
5.2.3. Maatilatalouden tulovero	84
5.2.4. Varainsiirtovero.....	85
5.2.5. Kiinteistövero	85
6. TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	86
6.1. Verolajit	86
6.2. Veron määräytyminen.....	88
6.2.1. Arvonlisävero	88
6.2.2. Kiinteistövero	89
6.2.3. Tulovero	89
6.2.3.1. Tuloverolain mukainen tulo kiinteistötoimituksissa	89
6.2.3.2. Kiinteän omaisuuden pääomatulo ja luovutusvoiton vero	90
6.2.4. Varainsiirtovero.....	92
6.3. Veroseuraamusten merkitys toimituksissa.....	93
6.4. Verovelvollinen ja verovuosi	94
6.5. Epäselvät veroseuraamukset.....	95
7. TULOSTEN LUOTETTAVUUS JA LISÄTUTKIMUSTARVE	96
7.1. Lisätutkimustarve.....	97
LÄHDELUETTELO.....	98
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	100
SÄÄDÖSLUETTELO	102

Liitteet

Alkusanat

Jos joku olisi viitisen vuotta sanonut, että lopputyötäsi varten joudut opiskelemaan myös verojuridiikan saloja, olisi vastauksenani ollut äänekäs naurukohtaus.

Työn onnistumiseen vaikutti merkittävästi projektia varten muodostettu asiantuntijaryhmä, jolle haluan lausua lämpimät kiitokset heidän korvaamattomasta panoksestaan. Erityskiitokset haluan lausua asiantuntevasta ohjauksesta ja palautteesta TekL Jani Hokkaselle Maanmittauslaitoksen Kehittämiskeskuksesta sekä Kari Pilhjertalle ja Jarmo Mattssonille Verohallinnosta. Lisäksi haluan kiittää lehtori Erja Werdiä saaduista neuvoista ja kannustuksesta. Erityismaininnan ansaitsee myös ”Karhunkaataja” panoksestaan tämän työn ja opintojeni muotoutumisessa.

Tätä työtä ei olisi saatu aikaan ilman innostavaa opetusta, josta sain nauttia Aaltoyliopiston (os. Teknillinen Korkeakoulu) Maanmittausosastolla viiden vuoden ajan. En voi olla muistelematta niitä monia todellisia toimituksissa tapahtuneita sattumuksia, joilla Arvo Vitikainen väritti muuten ehkä kuivahkoa teoriaa. Samaten muistelen kiitollisuudella Erja Werdin paneutumista opetukseen ja opiskelijoiden tukemiseen.

Lopuksi haluan lausua kiitokset perheelle, ystäville, työkavereille ja hyvänpäivätutuille, jotka ovat vaikuttaneet elämääni tähän mennessä. Tässä pisteessä ei oltaisi ilman teidän muodossa tai toisessa saatua tukea.

Vantaalla, 30.10.2010

Matti Kotiniemi

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
KaivosL	Kaivoslaki (503/1965)
KemeraL	Laki kestävän metsätalouden rahoittamisesta (1094/1996)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KiVL	Kiinteistöverolaki (654/1992)
KKO	Korkein oikeus
KMA	Kiinteistönmuodostamisasetus (1189/1996)
KML	Kiinteistönmuodostamislaki (554/1995)
KolttaL	Kolttalaki (253/1995)
KoskiSL	Koskiensuojelulaki (35/1987)
KRL	Kiinteistörekisterilaki (392/1985)
KVL	Keskusverolautakunta
LO	Läänioikeus
LSL	Luonnonsuojelulaki (1096/1996)
LunL	Laki kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta (603/1977) (Lunastuslaki)
MaantielL	Maantielaki (503/2005)
MAL	Maa-aineslaki (555/1981)
MK	Maakaari (540/1995)
mm.	Muun muassa
MML	Maanmittauslaitos
MO	Maa-oikeus
MRL	Maankäyttö- ja rakennuslaki (132/1999)
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
NaapSL	Laki eräistä naapurussuhteista (26/1920)
PerL	Suomen perustuslaki (731/1999)
PuolPLunL (1301/1996)	Laki omaisuuden lunastamisesta puolustustarkoituksiin
ts.	Toisin sanoen
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VahL	Vahingonkorvauslaki (412/1974)
VAVL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)
Vhp IlmVelv	Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (4/2010)
VL	Vesilaki (264/1961)
VML	Verotusmenettelylaki (1558/1995)
VSVL	Varainsiirtoverolaki (931/1996)
VäkirajaL	Laki, sisältävä määräyksiä väkirajasta vedessä ja vesialueen jaosta (31/1901)
YksTiel	Laki yksityisistä teistä (358/1962)
YhML	Yhteismetsälaki (109/2003)
yms.	Ynnä muuta sellaista

1 Johdanto

1.1 Nykytilan kuvaus ja taustaa

Mikäli kiinteistötoimituksessa käsitellään rahalla mitattavaa arvoa, korvausta tai kustannusta, on todennäköistä, että samalla käsitellään asiaa, jolla on verotukseen liittyviä seuraamuksia muodossa tai toisessa. Verotuskysymysten rooli kiinteistötoimituksissa ja se, minkä säännöksen mukaan vero tulisi maksaa, vaihtelevat pääosin kolmen tekijän mukaan: Onko maksetussa rahavastikkeessa kyse korvauksesta vai kauppahinnan tapaisesta vastikkeesta, kuka on vastikkeeseen oikeutettu ja vastaavasti kuka on vastikkeen maksaja, sekä mikä on kyseessä oleva toimituslaji. Esimerkiksi määrätystä lunastuskorvauksesta maksettava vero on lainsäädännön nojalla osittain verovapaata, kun taas vapaaehtoisella kaupalla toteutettu omistusoikeuden siirto ja siitä maksettu vastike verotetaan lähtökohtaisesti täysimääräisenä koko luovutusvoitostaan. Lisäksi tietyissä toimituksissa, kuten yhteismetsän perustamisessa, on asianosaisilla lainsäätäjän suoma erityisistä syistä perusteltu laaja verovapaus.

Verotuskysymykset nousevat esille erityisesti silloin, kun kiinteistötoimituksessa määrätään asianosaisen maksettavaksi korvauksia. Kiinteistötoimituksissa korvauskysymyksiä ilmenee seuraavissa tapauksissa (Vitikainen 2009, s. 103):

- Kiinteistön tai sen osan lunastamisen yhteydessä, jolloin lunastajan on korvattava lunastettavan omaisuuden omistajalle omistajan taloudellinen menetyt.
- Jako- ja järjestelytoimituksissa silloin, kun kiinteä omaisuus ei ole jakaantunut kokonaisuudessaan jakoperusteen mukaan ja oikeudenmukaiseen lopputulokseen pääsemiseksi jako-osakkaiden välillä on suoritettava rahakorvauksia.
- Rasitteiden ja yksityistieoikeuksien käsittelyn yhteydessä.

Veroseuraamuksista puhuttaessa ei kuitenkaan voida unohtaa toimituskustannusten tai toimituksen aikana hankittavien tavaroiden tai palvelujen synnyttämiä veroseuraamuksia.

Eri kiinteistötoimituksissa on tullut vastaan tilanteita, joissa ei ole varmuudella pystytty käsittelemään tai tiedottamaan oikein niistä veroseuraamuksista, jotka aiheutuvat asianosaisille toimituksessa tehtyjen päätösten seurauksena. Ongelman korjaamiseksi ovat Maanmittauslaitos ja Verohallinto päättäneet toteuttaa opinnäytetyön, jossa kartoitetaan taustaselvitystä sellaisista keskeisistä kiinteistötoimituksista, joihin liittyy myös verotuksellisia kysymyksiä. Verotuskysymysten paremmalla hallitsemisella maanmittausta toimittavat voisivat ennakoida ja tehdä asiakkaan kannalta parempia ratkaisuja. Tutkimus toteutetaan yhteistyössä Verohallinnon kanssa, koska myös Verohallinto haluaa selvittää kiinteistötoimituksissa tehtyjen päätösten verovaikutuksia ja yhtenäistää Verohallinnossa tehtyjä päätöksiä. Aihepiiriin liittyen ei juurikaan ole olemassa yksityiskohtaisia verosäännöksiä, jolloin prejudikaateilla ja muulla oikeuskäytännöllä on ollut poikkeuksellisen merkittävä vaikutus verotuskäytännön muodostumiseen. Opinnäytetyötä varten muodostettiin ohjausryhmä, johon kuului edustajia Maanmittauslaitokselta, Verohallinnosta ja Aalto-yliopistosta.

1.1 Työn tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Pääasiallisena tutkimuksen tavoitteeksi voidaan asettaa se, että opinnäytetyössä pitäisi pystyä tunnistamaan ne kysymykset ja ongelmat, jotka aiheuttavat epäselvyyttä käsiteltäessä kiinteistötoimituksiin liittyviä veroseuraamuksia, sekä esittää ratkaisuja näihin kysymyksiin ja ongelmiin. Tutkimuksen pohjalta kirjoitettaisiin sitten ohjeisto ”kentällä” tapahtuviin kiinteistötoimituksiin. Ohjeiston puute on nykytilassa tiedostettu ongelma Maanmittauslaitoksessa. Lisäksi tavoitteissa tulee huomioida myös Maanmittauslaitoksen sidosryhmät ja varsinkin tutkimuksen toteutus yhteistyössä Verohallinnon kanssa.

Työn tavoitteena on siis hahmottaa verotukseen liittyvien kysymysten olemassaolo ja soveltaminen eri kiinteistötoimituksissa. Tavoitteena on, että tämän tutkimuksen pohjalta pystytään koostamaan ohje verotuskysymysten käsittelyyn kiinteistötoimituksissa. Lisäksi tavoitteena on tutkia, että miten verotukseen liittyvät asiat kiinteistötoimituksissa jakautuvat eri verolajien kesken, sekä eri verolajien merkitys kiinteistötoimitusten näkökulmasta katsottuna.

Tutkimuskysymyksinä esitetään seuraavat kysymykset:

- 1. Missä toimituksissa tulee käsiteltäväksi asioita, joilla on verotukseen liittyviä seuraamuksia?**
- 2. Mihin verolajeihin nämä seuraamukset liittyvät?**
- 3. Minkälainen ratkaisukäytäntö on verotuskysymyksissä nykyisen lainsäädännön ja muiden ohjeiden perusteella?**

1.2 Työn rajausta ja tutkimusmenetelmät

Tutkimus rajataan koskemaan vain toimituspäätöksiin liittyviä verotuskysymyksiä. Tarkoittaen sitä, että veroseuraamus, joka ei ole sidoksissa toimitukseen tai toimituksessa tehtyyn ratkaisuun, ei kuulu tämän työn tutkimuskenttään. Tutkimuksessa ei käsitellä niitä kiinteistötoimituksia, joihin ei katsota kohdistuvan verotukseen liittyviä kysymyksiä. Tutkimus kohdistuu nykyiseen lainsäädäntöön, joten muutokset lainsäädännössä jäävät tämän työn tutkimusalueen ulkopuolelle. Kansainvälistä vertailua ei myöskään suoriteta. Tutkimuksessa tarkasteltavat verolajit; arvonlisävero, kiinteistövero, tulovero, maatilatalouden tulovero ja varainsiirtovero, katsotaan olevan niitä verolajeja, jotka voivat tulla esiin kiinteistötoimituksiin liittyvissä verotuskysymyksissä. Tutkimuksessa kohdistetaan painoarvoa myös toimituksen yleisyyden mukaan.

Rajauksen vuoksi ei käsitellä esimerkiksi kiinteistönmääritystoimitusta tai maankäyttö- ja rakennuslakiin perustuvan lunastuksen veroseuraamuksia. Rajauksessa on otettu huomioon myös ajallinen ulottuvuus siinä suhteessa, että lainsäädännössä 1.9.2010 jälkeen voimaantulleita muutoksia ei ole otettu tarkastelussa huomioon. Samaten kyseisen ajankohdan jälkeen tehtyjä eri oikeusasteiden päätöksiä ei ole tässä työssä käsitelty. Työn voidaankin sanoa kuvaavan tilannetta, joka oli voimassa 1.9.2010.

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen ilmiötä tutkiva tutkimus. Tutkimusmenetelmänä käytetään pääasiallisesti oikeustieteellistä analyysiä. Muita tutkimusmenetelmiä ovat kirjallisuustutkimus, palaverit ja keskustelut ohjausryhmän kanssa. Oikeustieteellinen analyysi on tarpeen jokaisen tutkimuskysymyksen yhteydessä. Esimerkiksi mietittäessä eri verolajien huomiointia kiinteistötoimituksia tehtäessä joudutaan analysoimaan toimitusmenettelyjä ja -prosesseja verojuridiikan näkökulmasta. Kirjallisuustutkimus on puolestaan tarpeen verojuridiikan teorian ymmärtämiseksi ja kiinteistötoimituksissa esiintyvien verotuskysymysten tunnistamiseksi.

1.3 Työn rakenne

Työ jakaantuu neljään osaan. Ensimmäiset kaksi osaa käsittelevät tutkimuksen teoreettista taustaa. Ensimmäisessä osassa käydään läpi kiinteistötoimitus yleisellä tasolla painottuen kiinteistötoimitusten lainsäädännölliseen jaotteluun ja kunkin toimituksen käyttötarkoitukseen. Toisessa osassa luodaan yleiskatsaus niihin verolajeihin, jotka tulevat mahdollisesti suoritettavaksi toimituksessa tehtyjen ratkaisujen seurauksena. Näitä verolajeja ovat arvonnäisävero, kiinteistövero, tulovero, maatilatalouden tulovero ja varainsiirtovero. Yleiskatsaus luodaan tutkimalla kyseisistä veroista säädettyjä lakeja ja niiden pohjalla olevia hallituksen esityksiä, sekä analysoimalla kyseisistä verolajeista kirjoitettuja asiantuntijateoksia.

Tutkimuksen kolmannessa osassa esitellään tällä hetkellä käytössä oleva materiaalin, lainsäädännön ja ratkaisukäytännön pohjalta kootut havainnot kiinteistötoimituksissa esiin nousevista veroseuraamuksista. Aluksi käsitellään lähtökohtaiset veroseuraamukset, jonka jälkeen tutkitaan toimituslajeittain kyseisessä toimituslajissa sovellettavaa poikkeavaa verotusta. Tämän jälkeen luodaan neljännessä osassa vielä katsaus siihen, minkälaisilla perusteilla määritellään oikea verovelvollinen ja verovuosi. Tämä katsaus suoritetaan pääosin tutkimalla oikeuskäytäntöä, verojuridiikkaan liittyviä asiantuntijateoksia ja -kirjoituksia.

1.4 Aikaisempi tutkimus

Kiinteistötoimituksia on tutkittu monissa eri tutkimuksissa kuten myös verojuridiikkaa, mutta näitä kahta aihetta yhdessä ei ole koskaan tutkittu. Asiasta on pidetty muutama esitelmä ja koulutustilaisuus, esimerkkeinä Esko Kivirannan esitelmä lunastuskorvausten verotuksesta vuodelta 1996 ja koulutus kiinteistönluovutuksiin liittyvistä veroseuraamuksista vuodelta 1997. Verojuridiikka on käsitelty oikeudellisesta ja soveltavasta näkökulmista katsottuna kattavasti omissa erikoisteoksissaan. Esimerkiksi tuloverotuksesta, omaisuuden siirtoverotuksesta ja metsä- ja maatalousverotuksesta on saatavissa asiantuntijoiden kirjoittamat kattavat teokset.

Soveltuvan kirjoitetun tutkimusaineiston puuttuessa nousee tässä tutkimuksessa suureen rooliin soveltava aineisto. Oikeuskäytännöllä ja muilla ohjeilla ja normeilla, kuten Verohallinnon ohjeilla ja Keskusverolautakunnan päätöksillä, on erityisen merkittävä vaikutus verotuskäytännön muodostumiseen. Nämä aineistot ovat olleet merkittävä osassa myöskin edellä mainitussa aikaisemmassa tutkimuksessa ja asiantuntijakirjoituksissa.

1.5 Maanmittauslaitoksen nykyiset ohjeistot

Arviointi ja korvaukset

Maanmittauslaitoksen Arviointi ja korvaukset -tietopalvelun Intranet-versiossa saatavilla oleva materiaali kiinteistötoimituksiin liittyvistä veroseuraamuksista on tällä hetkellä MML:n pääasiallinen ohjeisto verotuskysymysten suhteen. Materiaalissa kerrotaan lunastuskorvausten ja tilikorvausten verotuksen periaatteista ja soveltamisesta, sekä käydään läpi varainsiirtoveron ja arvonnäisäveron määrätyminen kiinteistötoimituksissa. Materiaaliin on kerätty myös aiheeseen liittyvät säädökset ja lyhyt lista aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Materiaalin suurin ongelma on ilman muuta sen suppeus. Alle kymmensivuinen materiaali on käytännössä vain tiivistelmä huomioon otettavista seikoista.

Uusjaon verotuskysymykset

Pohjois-Pohjanmaan maanmittaustoimiston on yhteistyössä Keski-Pohjanmaan ja Jokilaaksojen verotoimistojen kanssa laatinut viimeksi vuonna 2009 päivitetyn ohjeen uusjaossa eteen tulevien verotuskysymysten käsittelystä. Ohjeessa käydään läpi uusjakotoimituksen aikana käsiteltävien tilikorvausten, perusparannusten ja muiden kulujen verotuksen pääpiirteet. Tarkastelu tosin keskittyy suurelta osin korvausten ja luovutusten verotukseen sekä arvonnäisäveron huomioimiseen, varainsiirtoveron tullessa mainituksi vain ohimennen. Materiaalissa on myös lyhyt Maanmittauslaitoksen ja Verohallinnon välistä tiedonvaihtoa koskeva kappale. Materiaali perustuu tulo-, varainsiirto- ja arvonnäisäverolakeihin sekä eri oikeusasteiden antamiin lausuntoihin ja verotuksen asiantuntijoiden antamiin ohjauksiin ja kirjoittamiin teoksiin (MML 2009a, s. 8).

Materiaalin soveltuvuus kiinteistötoimituksiin on kuitenkin hyvin rajallinen. Ohje on tehty täysin uusjakotoimituksen kysymysten mukaan, eikä siten ole sovellettavissa sellaisenaan muihin kiinteistötoimituksiin.

Kirjaamismenettelyn käsikirja

Maanmittauslaitoksen kirjaamisasioissa käyttämä kirjaamismenettelyn käsikirja pitää sisällään myös luvun varainsiirtoveron käsittelystä lainhuutoa haettaessa. Käsikirjassa käydään läpi varainsiirtoveron määrätyminen erilaisissa luovutuksissa. Veron määrätyminen selitetään perusteellisesti kuten myös tilanteet, joissa varainsiirtovero ei määräydy normaaliin tapaan tai jossa vero ei tarvitse maksaa ollenkaan. Käsikirja on riittävä lähde, jos halutaan tietää varainsiirtoveroon liittyvän kysymyksen vastaus, mutta muihin veroihin liittyviin kysymyksiin käsikirja ei tarjoa vastausta.

2 Kiinteistötoimituksista

Tässä luvussa luodaan yleiskatsaus Suomen kiinteistöjärjestelmään, sekä selostetaan lyhyesti siihen kuuluvia kiinteistötoimituksia. Lisäksi tarkastellaan kiinteistötoimituksissa määrättäviä korvauksia erityisesti korvauslajien osalta.

2.1 Yleistä

Kiinteistötoimitus on vakiintunut yleis- ja yhteisnimi sellaiselle toimitusmuotoiselle hallintomenettelylle, jota kiinteistönmuodostamislain (554/1995, KML) 1 §:n mukaan käytetään:

- kiinteistöjen ja muiden rekisteriyksiköiden muodostamiseen
- kiinteistöjaotuksen muuttamiseen muulla tavoin
- rekisteriyksikön ulottuvuuden tai muun kiinteistöjaotusta koskevan asian vahvistamiseen, sekä
- kiinteistöjen ja muiden rekisteriyksiköiden rekisteröimiseen ja yhdistämiseen.

Kiinteistötoimitukselle on luonteenomaista teknis-oikeudellinen, prosessia muistuttava ja KML:ssa säädetty hallintomenettely, jossa tapahtuvasta asianosaisten kuulemisesta, toimituksen lain mukaisesta suorituksesta ja toimituksen lopputuloksesta vastaavat virallisperiaatteen pohjalta toimitusmiehet. Toimitusmenettelysäädösten lähtökohtana on, että menettelyn tulee taata riittävä oikeusvarmuus tehokkaasti, tarkoituksenmukaisesta ja halvalla. (Holma 1995, s. 237)

Toimitusmenettelylle on lisäksi ominaista, että osapuolilla on ratkaisevien kysymysten suhteen varsin laaja sopimusvapaus siltä osin, kuin sopimus vaikuttaa vain sopimusosapuolten asemaan (määräämis- eli dispositiivinen periaate). Virallisjohtoisuus taas koskee pääsääntöisesti toimituksen yleisten edellytysten tutkimista, koska niistä ei yleensä voida sopia (virallisperiaate). Menettelylle on ominaista myös tarve turvata ulkopuolisten kiinnityksenhaltijoiden asema, koska toimituksen kohteena oleviin alueisiin saattaa liittyä kiinnitettyjä velkasaatavia tai muita velvoitteita, jolloin kiinnityksenhaltijoiden etua on valvottava toimituksessa viran puolesta. (Hollo 2006, s. 215)

Kiinteistötoimitukset voidaan taulukon 1 mukaisesti ryhmitellä KML:n mukaisiin kiinteistönmuodostamistoimituksiin, järjestelytoimituksiin ja kiinteistönmääritystoimituksiin sekä muun lainsäädännön mukaisiin kiinteistötoimituksiin (Vitikainen 2009, s. 73). Näitä muun lainsäädännön mukaisia kiinteistötoimituksia ovat muun muassa kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/1977, LunL) mukainen lunastustoimitus, maantielain (503/2005, MaantieL) mukainen maantietoimitus ja kaivoslain (503/1965, KaivosL) mukainen kaivospiiritoimitus. Kiinteistönmuodostamistoimituksissa muodostetaan uusia kiinteistöjä ja muita rekisteriyksiköitä sekä muotoillaan uudelleen ennestään olevia rekisteriyksiköitä (Vitikainen 2009, s. 74). Järjestelytoimituksissa lähtökohtana on parantaa olemassa olevaa kiinteistörakennetta joko yksittäiskohdissa tai samalla kertaa laajoilla alueilla (Vitikainen 2009, s. 77). Järjestelytoimituksissa kiinteistöjaotus (kiinteistön tunnus, omistusoikeus) ei pääsääntöisesti muutu, vaan kiinteistötiedot pysyvät ennallaan ja toimitus koskee tilusten vaihtamista ja siirtämistä tilojen kesken, rajojen sijaintia yms. (Hollo 2006, s. 263). Kiinteistönmääritystoimituksessa vahvistetaan käsiteltävä

kiinteistön tai muun rekisteriyksikön ulottuvuutta tai muu kiinteistöjaotusta koskeva asia sellaisena kun se aikaisemmin lainvoimaisesti määrätty (Hyvönen 1998, s. 29).

Taulukko 1: Kiinteistötoimitusten järjestelmä (Vitikainen 2009, s. 74 MUOKATTU)

Kiinteistönmuodostamislain mukaiset kiinteistötoimitukset		
I	Kiinteistönmuodostamistoimitukset	
	1)	Lohkominen (KML 4 luku)
	2)	Erillistä vesijättöä koskevat toimitukset (KML 5 luku)
	3)	Erillistä aluetta koskevat toimitukset (KML 5 luku)
	4)	Halkominen (KML 7 luku)
II	Kiinteistöjärjestelytoimitukset	
	5)	Tilusvaihto (KML 8 luku)
	6)	Alueen siirtäminen kiinteistöön (KML 8 luku)
	7)	Uusjako (KML 9 luku)
	8)	Yhteismetsän muodostaminen (KML 10 luku)
	9)	<i>Rakennusmaan järjestely (KML 12 luku)</i>
	10)	Yhteisen alueen jako (KML 13 luku)
	11)	<i>Rasitetoimitukset (KML 14 luku)</i>
III	Kiinteistönmäärittystoimitukset	
	12)	<i>Kiinteistönmäärittäminen (KML 11 luku)</i>
IV	Muut kiinteistönmuodostamistoimet	
	13)	<i>Kiinteistöjen yhdistäminen (KML 17 luku)</i>
Muun lainsäädännön mukaisia kiinteistötoimituksia		
	1)	Yksityistietoimitus (YksTL 5 luku)
	2)	<i>Maantietoimitus (MTL 5 luku)</i>
	3)	Lunastustoimitus (LunL 3 luku)
	4)	Kaivospiiritietoimitus (KaivosL 4 luku)
	5)	<i>Ulkoilureittitoimitus (UlkL 1 luku)</i>
	6)	<i>Moottorikelkkailureittitoimitus (MaastolL 3 luku)</i>

Taulukossa esitetään **lihavoituna** ne toimituslajit, joissa voidaan katsoa olevan toimitukseen tai toimituksessa tehtävään päätökseen liittyviä huomioonotettavia veroseuraamuksia. *Kursivoituna* esitetään ne toimituslajit, joissa veroseuraamukset ovat yhteneviä jonkun toisen toimituslajin kanssa. Rakennusmaan järjestelyn osalta seuraukset vastaavat uusjaon seuraamuksia. Rasitetoimitusten osalta veroseuraamukset vastaavat LunL:n seuraamuksia, vaikka rasitetoimituksissa korvaus määrätään KML:n mukaisesti. Maantietoimituksen, ulkoilureittitoimituksen, moottorikelkkailureittitoimituksen ja yleensäkin kaikkien toimitusten, joissa korvaus määrätään LunL:n säädöksiin perustuen, seuraamukset ovat vastaavia LunL:in perustuvan lunastustoimituksen kanssa, jollei toisin ole tässä työssä erikseen osoitettu. Toimituslajit, jotka esitetään taulukossa ilman lihavointia tai kursivointia, ovat toimituksia, joihin ei kohdistu toimitusmenettelyyn tai toimituksessa tehtävään päätökseen liittyviä veroseuraamuksia. Näitä toimituksia tai niihin liittyviä toimitusmenettelyjä ei tässä työssä käsitellä millään tavalla.

2.2 Toimituksista lyhyesti

2.2.1 Lohkominen

Kiinteistönmuodostamislain 20 §:n mukaan rekisteriyksiköstä voidaan rajoiltaan määrätty alue, eli määräala, muodostaa eri kiinteistöksi taikka siirtää ennestään olevaan kiinteistöön lohkomalla. Sitovan tonttijaon mukainen tontti muodostetaan lohkomalla tai muulla kiinteistönmuodostamistoimituksella. Tonttia muodostettaessa voidaan toimitusmiesten päätöksellä poiketa tonttijaosta vähäisessä määrin siten kuin kiinteistönmuodostamisasetuksella (1189/1996, KMA) tarkemmin säädetään. Lohkomalla muodostettava kiinteistö voi käsittää määräaloja myös useasta kiinteistöstä taikka yhteisestä alueesta. Lohkomalla muodostettava tontti tai yleinen alue voi käsittää myös useita määräaloja tai kokonaisia kiinteistöjä. Tällöin puhutaan lohkomisen sijaan yhteislohkomisesta. Sen sijaan kiinteistöä ei muutoin voida yhdistää lohkomisessa toiseen kiinteistöön, vaan yhdistämisestä hallintomenetelyssä noudatetaan KML 17 luvun mukaista menettelyä.

2.2.2 Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevat toimitukset

Sellainen vesistöä asianomaisella luvalla laskemalla syntynyt vesijätö, joka on joko viranomaisen suorittaman tai yksityisen jaon perusteella taikka laskemislupaan sisältyvän määräyksen nojalla joutunut jonkun omaksi eikä kuulu mihinkään tilaan, ja sellainen tilaan kuulunut vesijätö, joka on luovutettu toiselle sitä tilasta erottamatta, saadaan muodostaa tilaksi tai liittää kiinteistöön. Edellä tarkoitetut erilliset vesijätöt voidaan muodostaa tilaksi tai liittää kiinteistöön vain, jos edellä mainitut edellytykset ovat olleet olemassa ennen 13 päivää marraskuuta 1911 ja ovat edelleen olemassa. Omistusoikeus vesijättöön ratkaistaan toimituksessa. Omistusoikeudesta syntyneeseen riitaan sovelletaan, mitä KML 184 §:ssä säädetään. (KML 38 §)

Erillinen vesijätö merkitään kiinteistörekisteriin kiinteistörekisterilain (392/1985, KRL) 2.1,8 §:n vuoksi omana kiinteistölajinaan, vaikka sitä ei olisi toimituksessa muodostettu tilaksi. Erillisen vesijätön ja muun erillisen alueen tilaksi muodostamisesta, kiinteistöön liittämisestä sekä lainhuudatuksesta säädetään KML 40 ja 41 §:ssä.

Rekisteriyksikköön kuulumaton erillinen alue muodostetaan KML 41 §:n nojalla kiinteistöksi tai liitetään kiinteistöön noudattaen soveltuvien osien, mitä lohkomisesta säädetään. Tällainen erillinen alue on usein kiinteistöjärjestelmän ja rekisterilaitoksen ulkopuolella. Isojakokarttojen reunoille on joskus jäänyt ei-kenenkään-maata, joka on ehkä voinut joutua jossakin vaiheessa tietyn yksityisen henkilön omistajanhallintaan. Saantoa tällaiseen alueeseen ei ehkä ole lainkaan olemassa tai sitä ei voida täysin selvittää. Kiinteistöjärjestelmän ja rekisterilaitoksen ulkopuolella oleva erillinen alue on käytännössä harvinainen. (Hyvönen 2001, s. 234-235)

Sellainen ennen 1 päivää tammikuuta 1917 voimassa olleen lainsäädännön nojalla maanmittaustoimituksessa yleisenä tai yhteisenä alueena jakokunnan osakastilojen tarvetta laajempaan tarkoitukseen käytettäväksi jätetty tai erotettu alue tai tällaisen alueen osa, jota ei ole myöhemmin muodostettu kiinteistöksi tai yhteiseksi alueeksi ja joka on tarkoitettu so-
tavan harjoituskentäksi tai käytettäväksi kirkkoa, kappelia, hautausmaata, pitäjänkoulua, köyhäinhuonetta, kruununmakasiinia, pitäjänmakasiinia, sairaanhoitolaitosta tai muuta

sellaista yleistä tarvetta varten, muodostetaan kiinteistöksi tai yhteiseksi alueeksi ja alueen omistaja selvitetään ja ratkaistaan kiinteistönmäärityksellä. (KML 101.2 §)

2.2.3 Halkominen

Halkomisen määritelmää ei ole KML:ssa, eikä missään muuallakaan Suomen lainsäädännössä. Halkomisella ymmärretään kuitenkin yleisesti tilan yhteisomistajuuden purkamista tilan määräosien omistajien kesken tai tilan jakamista tilan omistajan määräysten mukaan. Halkomisen tarkoituksena on useimmissa tapauksissa tilan tai tilojen yhteisomistajuuden määrätty purkaminen toimituksessa, kun omistajat eivät ole syystä tai toisesta päässeet sopimukseen omaisuuden jakamisesta (Hyvönen 2001, s. 236).

Halkominen voidaan suorittaa vain kiinteistörekisteriin tilana¹ rekisteröidyllä kiinteistöllä. Halkomisessa tila jaetaan tilan osakkaiden kesken heidän omistamiensa osuuksien mukaan uusiksi tiloiksi. Kun lohkomisessa erotettavan määrääalan rajat tunnetaan ennakolta, halkomisessa tunnetaan ennakolta abstraktinen jakoperuste eli desimaali- tai murtoluvun muodossa ilmaistu osakkaan omistama osuus koko halottavasta tilasta (Vitikainen 2009, s. 77). Halkominen voidaan suorittaa joko jyvityshalkomisena tai kokonaisarvohalkomisena, kuitenkin joka tapauksessa jakoperusteen eli osakkaan omistaman osuuden mukaan. Halkomisessa voidaan poiketa muodostettavalle tilalle jakoperusteen mukaan tulevasta tilusmäärästä tai omaisuuden kokonaisarvosta KML 51 §:n säädösten mukaisesti, jos kaikki osakkaat sopivat siitä ja se on tarkoituksenmukaisten kiinteistöjen muodostamiseksi tarpeen. KML 51.2 §:ssä säädetty vähäinen poikkeaminen on mahdollista myös ilman jako-osakkaiden suostumista, mikäli pykälässä esitetyt ehdot täyttyvät.

Jyvityshalkomisessa osakkaalle muodostettavan tilan tulee saada se tilusmäärä, joka jyvityksen ja jakoperusteen mukaan sille kuuluu. Kokonaisarvohalkomisessa kullekin osakkaalle muodostettavaan tilaan tulevien tiluksien, puuston, rakennusten, kiinteiden laitteiden ja rakennelmien, yhteisalueosuuksien ja erityisten etuuksien yhteinen arvo vastaa osakkaalle jakoperusteen mukaan kuuluvaa osuutta koko halottavan tilan vastaavasta arvosta. Halkominen suoritetaan kokonaisarvohalkomisena, jos kaikki osakkaat siitä sopivat tai, jolleivät osakkaat ole sopineet halkomistavasta, kokonaisarvohalkomisen suorittaminen on tarpeen tarkoituksenmukaisen halkomistuloksen saamiseksi. (KML 50 §)

Oikeus saada tila halkomalla jaetuksi on KML 47 §:n nojalla tilan tai sen määräosan omistajalla, jolla on lainhuuto tilaan tai sen määräosaan. Normaalin halkomisen lisäksi, jossa yksi tila jaetaan kahteen tai useampaan määräosaan, tunnetaan myös yhteishalkominen ja KML 47.3 §:n mukainen halkominen. Yhteishalkomisessa on mukana kaksi tai useampia samojen omistajien yhdessä omistamia tiloja, jotka halotaan siten, että osaomistajan osuudesta kaikkiin näihin tiloihin muodostetaan yleensä yksi uusi tila (Vitikainen 2009, s. 77).

2.2.4 Tilusvaihto

¹ Eduskunnassa vireillä olevassa hallituksen esityksessä KML:n muuttamiseksi ehdotetaan, että halkominen voitaisiin suorittaa myös tontiksi merkityllä kiinteistöllä (HE 265/2009, s. 13). (Lakiesityksen eteneminen tarkistettu 1.12.2010)

Tilusvaihdon tarkoituksena on pienimuotoinen ja yksittäinen tilusten tai osuuksien järjesty, yleensä paremman tilussijoituksen aikaansaamiseksi tai maankäytön edistämiseksi taikka muuten asianosaisten tahdonilmaisujen toteuttamiseksi. Tilusvaihto on toimitus, jossa kiinteistöjen tai yhteisalueiden kesken vaihdetaan alueita tai osuuksia, jotka yleensä vastaavat jyvitysarvoltaan tai kokonaisarvoltaan likimäärin toisiaan (Hyvönen 2001, s. 296). Jos kiinteistölle vaihdossa tulleen omaisuuden arvo ei täysin vastaa sen luovuttaman omaisuuden arvoa, maksetaan erotuksesta korvaus.

Tilusvaihdon eri muotoja ovat vapaaehtoinen tilusvaihto, pakollinen tilusvaihto ja lunastus-tilusvaihto. Vapaaehtoinen tilusvaihto perustuu asianosaisten sopimukseen. Pakollinen tilusvaihto voidaan suorittaa toimitusmiesten päätöksellä ilman asianosaisten suostumusta KML 58.2-3 §:n tapauksissa. Lunastus-tilusvaihto voidaan KML 64 §:n mukaan suorittaa vesijätön, yhteisalueen, ulkopalstan, tontinosan tai rakennuspaikan osan lunastamisen sijasta myös ilman asianosaisten suostumusta.

2.2.5 Alueen siirtäminen kiinteistöön

Alueen siirtämisellä kiinteistöön tarkoitetaan KML 8 luvussa (60–62 §) kiinteistötoimitusta, jossa alueen siirtäminen perustuu lunastukseen. Tällöin lunastuksen tarkoituksena on toisaalta poistaa lunastettavista alueista lunastajakiinteistön käytölle aiheutuvaa haittaa ja toisaalta edistää lunastettavien alueiden tarkoituksenmukaista käyttöä. Sellainen alue, joka KML 60–62 §:n nojalla lunastetaan, siirretään lunastajan omistamaan kiinteistöön. KML 60–62 §:n mukaiset lunastamisen lajit ovat vesijätön, yhteisen alueen, ulkopalstan ja tontinosan tai rakennuspaikan osan lunastaminen. (Vitikainen 2009, s. 78)

2.2.6 Uusjako

Uusjaon määritelmää ei ole suoraan sanottu KML:ssä. Yleisesti ymmärretään uusjaon tarkoittavan kiinteistötoimitusta, jossa kiinteistöjen tiluksia järjestelemällä ja yleensä omistussuhteita muuttamatta parannetaan kiinteistöjaotusta ja edistetään kiinteistöjen käyttöä, taikka parannetaan alueen tie- ja kuivatusoloja tai edistetään maatilatalouden kehittämishastosta annetun lain (657/1966) tarkoituksiin hankitun alueen käyttämistä tahi muiden maankäyttöhankkeiden toteutumista (Hyvönen 2001, s. 329). Uusjaot voidaan jakaa niiden tavoitteiden ja toimituksen kohteen perusteella perinteisiin uusjakoihin ja hankeuusjakoihin sekä niissä käytetyn arviointimenetelmän perusteella jyvitusuusjakoihin ja kokonaisarvouusjakoihin (Vitikainen 2009, s. 79).

Perinteinen uusjako on hanke, jolla pyritään parantamaan ensisijaisesti maa- ja metsätaloustuotannon harjoittamisen edellytyksiä alueilla, joilla huono kiinteistöjaotus vaikeuttaa alkutuotannon harjoittamista. Tämänkaltaisessa uusjaossa, toiselta nimeltään tilusjärjestyssä, pyritään kokoamaan kullekin kiinteistölle tai kiinteistönomistajalle kuuluvia pieniä, hajallaan olevia tiluskappaleita yhteen tuotantolohkojen suurentamiseksi. Samalla parannetaan tarpeellisin osin myös uusjakoalueen tie- ja kuivatusverkkoa. Hankeuusjako on puolestaan uusjako, joka tehdään yleisen tien, rautatien, voimajohtolinjan, lentokentän, luonnonsuojelualueen tai muun vastaavan kiinteistörakenteeseen vaikuttavan, kiinteistöjen käyttäjille huomattavaa haittaa tuottavan hankkeen toteuttamisen yhteydessä (KML 67.4

§). Hankeusjako voidaan suorittaa, jos se merkittävästi vähentää hankkeesta aiheutuvia haittoja ja sen suorittaminen on muutoin tarkoituksenmukaista.

Uusjaon hakemisesta ja laajuudesta säädetään KML 69–70 §:ssä. Uusjakoa saa hakea tilan omistaja tai osaomistaja. Hankeusjakoa saa hakea myös hankkeen toteuttaja. Maanmittaustoimisto voi antaa ilman hakemusta toimitusmääräyksen hankeusjakoon sekä sellaiseen uusjakoon, jolla voidaan edistää maan luovuttamista lisäalueiksi tai muutoin huomattavasti parantaa paikkakunnan oloja. Uusjakoalueen on muodostettava tarkoituksenmukainen kokonaisuus. Asemakaavan mukaista muuta aluetta kuin maa- tai metsätalousaluetta ei saa ilman erityistä syytä ottaa uusjakoon. Toimitusmiesten on laadittava selvitys uusjaon edellytyksistä ja laajuudesta sekä yleispiirteinen selvitys uusjaossa noudatettavista periaatteista ja suoritettavista toimenpiteistä. Selvitystä laadittaessa on tarpeen mukaan kuultava asianomaista kuntaa. Selvitys on esiteltävä asianosaisille ja heille on varattava mahdollisuus sanoa mielipiteensä selvitystä koskien, minkä jälkeen toimitusmiehet päättävät, suoritetaanko uusjako vai jätetäänkö se sikseen. Jos uusjako päätetään suorittaa, on samalla tehtävä päätös uusjakoalueesta. Uusjako voidaan ulottaa koskemaan muutakin kuin toimitusmääräyksessä tarkoitettua aluetta.

2.2.7 Yhteismetsän muodostaminen

Yhteismetsällä tarkoitetaan yhteismetsälain (109/2003, YhML) 1 §:n mukaan kiinteistöille yhteisesti kuuluvaa aluetta, joka on tarkoitettu käytettäväksi kestävän metsätalouden harjoittamiseen sen osakkaiden hyväksi. Yhteismetsä on KML 2.1,2 §:n mukainen yhteinen alue. Osuus yhteismetsään on kiinteistön ulottuvuuteen kuuluva osuus yhteiseen alueeseen. Yhteismetsän osakkaita ovat osuuskiinteistöjen omistajat, jotka muodostavat yhteismetsän osakaskunnan. Osakaskunta kantaa ja vastaa yhteismetsää koskevissa asioissa ja voi saada nimiinsä oikeuksia sekä tehdä sitoumuksia YhML:ssa säädettyjen tehtäviensä toteuttamiseksi.

Yhteismetsän muodostamisesta säädetään KML 96 §:ssä. Jos kiinteistöjen omistajat sopivat, yhteismetsä voidaan muodostaa sellaisista metsätalouden harjoittamiseen käytettävistä tiluksista, jotka muodostavat tarkoituksenmukaisen kokonaisuuden. Yhteismetsään saadaan ottaa omistajien sopimuksesta myös sellaisia muita tiluksia, joiden käyttäminen muuhun tarkoitukseen kuin metsätalouteen ei ole tärkeää ja joiden liittäminen yhteismetsään on tarpeen tarkoituksenmukaisen kiinteistöjaotuksen aikaansaamiseksi. Osakkaan yhteismetsäosuus lasketaan puolestaan KML 97 §:n osoittamalla tavalla. Kukin kiinteistö saa yhteismetsään osuuden, joka vastaa kiinteistön luovuttamien tilusten jyvitysarvon osuutta yhteismetsän kaikkien tilusten yhteenlasketusta jyvitysarvosta. Jos osakkaan yhteismetsään luovuttamilla tiluksilla olevan puuston arvo poikkeaa hänen saamaansa yhteismetsäosuutta vastaavan puuston arvosta, erotuksesta suoritetaan korvaus. Yhteismetsä voidaan myös muodostaa asianomaisten kiinteistönomistajien sopimuksesta siten, että kullekin osakskiinteistölle tuleva yhteismetsäosuus vastaa kiinteistön luovuttaman alueen arvoa verrattuna koko yhteismetsän arvoon.

Yhteismetsä muodostetaan KML 98 §:n perusteella uusjaossa tai sitä varten suoritettavassa kiinteistötoimituksessa. Toimitusta saa hakea se, joka on valmis luovuttamaan maata yhteismetsän muodostamista varten. Ennestään olevaan yhteismetsään voidaan liittää uusia tiluksia antamalla tilusten luovuttajalle niitä vastaava osuus yhteismetsään, jos tilusten

omistaja ja yhteismetsän osakaskunta siitä sopivat. Liittämisen edellytyksistä ja menettelystä on voimassa, mitä yhteismetsän muodostamisesta säädetään. Jos yhteismetsän muodostamista tai ennestään olevaan yhteismetsään liittymistä koskevassa sopimuksessa asiaansaiset sopivat osakkaiksi tulevien kiinteistöjen osuuksien suuruuksista tai niiden laskemisperusteista, yhteismetsän muodostaminen ja tilusten liittäminen yhteismetsään suoritetaan sopimuksen mukaisesti, jollei sopimus loukkaa kenenkään oikeutta. Yhteismetsän muodostamiseen liittyvistä toimituksesta aiheutuvat toimituskustannukset maksetaan valtion varoista KML 100 §:n nojalla. Myös toimitus, jossa yhteismetsään liitetään uusia osakkaita, on valtion kustantama.

2.2.8 Yhteisen alueen jako

Yhteisen alueen jako tarkoittaa useiden kiinteistöjen yhteisen alueen jakamista osakkaiden kesken yleensä jakoperusteen mukaan eli osakkaiden osuuksien mukaisessa suhteessa. Yhteisomistussuhde kiinteistöjen kesken lakkaa säännönmukaisesti jaossa. Kukin kiinteistö saa jaon tuloksena omaa osuuttaan vastaavan rajoilleen määrätyn yksityisen alueensa yhteisestä alueesta. Tämä alue liitetään yleensä saajan ennestään omistamaan yhteisen alueen osakskiinteistöön ainesosaksi tai muodostetaan erityisestä syystä eri kiinteistöksi. Tarkoituksenmukaisen jakotuloksen saavuttamiseksi osakas voi luopua osuudestaan rahakorvauksella vastaan kokonaan tai osaksi. Yhteisen alueen jaon kohteena ei voi olla useiden henkilöiden yhteisesti omistama kiinteistö, määräala taikka yhteisalueosuus. (Hyvönen 2001, s. 273)

Muun yhteisen alueen kuin kosken tai YhML:ssä tarkoitetun yhteismetsän osakas on oikeutettu saamaan osuutensa jaolla erotetuksi, jos erottaminen voi tapahtua kenellekään osakkaalle sanottavaa haittaa tuottamatta. Yhteisen vesialueen jaon edellytyksenä on lisäksi, että osuuden erottaminen on tarpeen erityistä käyttöä varten tai että jakamiseen on muutoin painavia syitä. Jos osuutta yhteiseen maa-alueeseen ei voida erottaa eikä osuus ole tarpeen osakkaan kiinteistön käytön kannalta, ovat muut osakkaat hänen vaatiessaan velvolliset lunastamaan osuuden. Kun osuus on lunastettu, kuuluu yhteinen alue osallisiksi jääville kiinteistöille aikaisempien osuuksien mukaisessa suhteessa, jolleivät osakkaat toisin sovi. Osuuden lunastaneiden osakkaiden on suoritettava lunastusta vaatineelle osakkaalle korvaus hänen menetyksestään. (KML 137 §)

2.2.9 Rasitetoimitukset

Kiinteistön hyväksi voidaan perustaa toisen rekisteriyksikön alueelle joko pysyvä tai määräaikaisena rasitteena KML 154 §:ssä luetellut käyttöoikeudet. Asemakaava-alueilla osa rasitteista voidaan perustaa myös kuntaa varten. Käyttöoikeuksilla pyritään varmistamaan oikeutetun kiinteistön tarkoituksenmukainen käyttö. Rasite on perustettava siten, että sen tarkoitus saavutetaan mahdollisimman edullisesti ja että rasitteesta tai sen käyttämisestä ei aiheudu ympäristölle tarpeetonta haittaa eikä kenellekään suurempaa vahinkoa tai haittaa kuin on välttämätöntä. Rasitteen perustaminen ei myöskään saa vaikeuttaa asemakaavan toteuttamista. Rasite voidaan perustaa, siirtää tai poistaa joko omassa rasitetoimituksessaan tai muun kiinteistötoimituksen yhteydessä sivutoimituksena.

2.2.10 Eräitä muun lainsäädännön mukaisia kiinteistötoimituksia

2.2.10.1 Lunastustoimitukset

Lunastamalla voidaan kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastamisesta annetun lain (603/1977) (Lunastuslaki) perusteella muun muassa hankkia omistus- tai käyttöoikeus maa- tai vesialueeseen ja siellä olevaan rakennukseen sekä rajoittaa oikeuksia kiinteistön käyttämiseen. Alueita lunastetaan esimerkiksi rautateitä, luonnonsuojelualueita ja lentokenttiä varten. Voimalinja- ja maakaasuputkilunastuksissa on yleensä kysymys käyttöoikeuden lunastamisesta tiettyyn alueeseen. Tällöin hakijana on alaa harjoittava yhtiö. Kunnalla on maankäyttö- ja rakennuslain (132/1999, MRL) nojalla oikeus lunastaa esimerkiksi katu- tai virkistysalue. Lunastus perustuu lunastuslupaun, jonka valtioneuvosto tai maanmittaustoimisto myöntää hakemuksesta. Ennen lunastuslupan käsittelyä lunastuksen hakija kuulee asianosaisia joko kirjallisesti tai erityisessä kuulemiskokouksessa. Lunastaminen voi perustua myös lupaun, päätökseen tai tietyn suunnitelman, kuten asemakaavan vahvistamiseen, joka samalla antaa oikeuden hanketta varten tarpeelliseen lunastukseen. Tällöin erillistä lunastuslupaa ei tarvita. Maa-alueita lunastetaan myös muissa kiinteistötoimituksissa, kuten maantietoimituksissa ja vesijätön lunastustoimituksissa. (Vitikainen 2009, s. 84)

Lunastuslaki on yleislaki, jota sovelletaan lunastustoimituksissa pakkotoimin perustettuihin oikeuksiin ja rajoituksiin sekä omaisuuden luovutuksiin, jollei toisin ole säädetty. LunL säättää niin lunastustoimituksen menettelystä kuin myös lunastuksen yleisistä ja aineellisista edellytyksistä sekä korvausperusteista. Poikkeavaa sääntelyä esiintyy erityisesti aineellisissa suhteissa eli lunastuksen edellytysten osalta (Hollo 2006, s. 338). Poikkeavista sääntelyistä säädetään omissa erityislaeissaan. Tällöinkin sovelletaan LunL:a niissä asioissa, joista ei erikseen poikkeusta säädetä. Lunastuslain toimitusmenettelyä noudatetaan myös esimerkiksi luonnonsuojelulain (1096/1996, LSL) nojalla tehdyissä lunastuksissa, koskien-suojelulain (35/1987, KoskiSL) mukaisten käytönrajoitusten korvaamisessa ja korvauksissa maa-aineslain (555/1981, MAL) mukaisen ottoluvan epäämisestä. Myös esimerkiksi vesilain (264/1961, VL) ja omaisuuden lunastamisesta puolustustarkoituksiin annetun lain (1301/1996) mukaisten toimenpiteiden korvaukset käsitellään LunL:n säädösten mukaan, kuitenkin ottaen huomioon kyseisten lakien erityissäädökset.

Lunastustoimituksen suorittaa lunastustoimikunta, johon kuuluu maanmittausinsinööri sekä kaksi kunnanvaltuuston valitsemaa uskottua miestä. Lunastustoimituksessa vahvistetaan lunastuksen kohde sekä merkitään se kartalle ja tarpeellisin osin maastoon, laaditaan lunastettavasta omaisuudesta selitelmä, tehdään tarpeelliset tilusvaihdot ja yksityisten teiden järjestelyt ja päätetään lunastuksen johdosta maksettavista korvauksista. (Vitikainen 2009, s. 85)

2.2.10.2 Yksityistietoimitus

Yksityisistä teistä ja yksityistietoimituksesta säädetään yksityisistä teistä annetussa laissa (358/1962, YksTL) (Yksityistielaki). Yksityisiä teitä ovat kaikki sellaiset tiet, jotka eivät kuulu katuihin tai maantielainsäädännön piiriin. Yksityistielain soveltamisalan ulkopuolelle jäävät myös sellaiset tiet, joita vain asianomaisen kiinteistön omistajalla tai haltijalla on oikeus käyttää. Yksityistietoimituksessa voidaan asian laadun mukaan käsitellä ja ratkaista YksTieL 38 §:ssä luetellut asiat. Ratkaistavat asiat liittyvät muun muassa uuden yksityisen

tien tekemiseen, ennestään olemassa olevan tien siirtämiseen, tieosakkaiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin, tieoikeuden perustamiseen ja päätöksistä aiheutuviin korvausvelvollisuuksiin. Kiinteistötoimituksen aiheuttama kulkuyhteyden tarve ratkaistaan kuitenkin kyseisessä toimituksessa KML:n säädöksiä noudattaen. Tietoimituksen yhteydessä toimitusmiehet voivat suorittaa ilman eri määräystä kiinteistön määrityksen, tilusvaihdon tai alueen siirtämisen, mikäli tämä katsotaan tarpeelliseksi.

Alueellinen tietoimitus voidaan toimittaa YksTieL 38 c §:n nojalla. Säännöksen tavoitteena on, että tieoikeuksien epäselvyyden tai liikenteellisten olosuhteiden vuoksi jonkin määrätyn laajemman alueen yksityiset tiet voidaan ottaa yhtäaikaaisesti käsiteltäviksi ja arvioitaviksi sen suhteen, ovatko kaikki aikaisemmin perustetut tieoikeudet tai muut kulkemista palvelevat oikeudet enää tarpeellisia tai sijaitsevatko olemassa olevat yksityistiet tarkoituksenmukaisesti ottaen huomioon esimerkiksi alueella tapahtunut liikenteen kasvu ja väheneminen. Alueellisen tietoimituksen kustannusten maksamiseen sovelletaan YksTieL 47 §:n säännöksiä. (Markkula 2005, s. 319)

2.2.10.3 Kaivospiiritoimitus

Kaivospiiritoimitus on kaivoslain mukainen kiinteistötoimitus, jossa toimitusmiehet määrittelevät tulevan kaivospiirin alueen sekä ratkaisevat kaivosoikeuden haltijan ja maanomistajan väliset käyttöoikeus- ja korvauskysymykset. Kaivosoikeus on kiinteistöoikeudelliselta kannalta pysyvä käyttöoikeus. Toimituksessa määrätään kaivostoiminnan alue ja tarvittavat rasite- ja käyttöoikeudet. Toimituksessa käsitellään kaivospiirin ja apualueen oikeussuhdemuutosten ohella myös toiminnallisia seikkoja. Siinä on esimerkiksi määrättävä syntyvien maanpoistomassojen, sivukiven ja rikastushiekan sijoittamisesta siten, että turvallisuutta ja haittojen ehkäisyä koskevat näkökulmat otetaan huomioon. Maanomistajille ja muille oikeudenhaltijoille korvataan perustettavista oikeuksista ja syntyvistä ennakoituista vahingoista ja haitoista aiheutuvat korvaukset lunastustoimituksen tapaan. (Hollo 2006, s. 560–561)

Kaivospiiritoimitus on viimeinen vaihe kaivostoiminnan aloittamisprosessissa. KaivosL 3 §:ssä on säädetty jokamiehenoikeuden kaltainen oikeus kaivoskivennäisten etsintään. Jos esiintymä löytyy, voi se, joka haluaa käyttää oikeutta esiintymään, hakea joko valtauskirjaa alueeseen tai samanaikaisesti myös kaivospiirin määrittämistä esiintymän hyväksikäyttämistä varten. Valtaus merkitsee kaivostoiminnassa esivaihetta, jossa valtaaja voi tutkia aluetta tuottavan kaivostoiminnan edellytysten selvittämiseksi. Etsinnästä poiketen valtausoikeus on esineellinen pakkotoimioikeus, joskin sen kesto on rajoitettu tutkimusvaiheeseen (Hollo 2006, s. 550). Mikäli kaivostoiminnan edellytyksiä ei todeta olevan, pakkotoimioikeus lakkaa. Jos valtaaja osoittaa, että valtausalueella on kaivoskivennäisiä niin runsaasti ja siinä muodossa, että esiintymää todennäköisesti voidaan käyttää hyväksi, on hänellä KaivosL 4 §:n nojalla oikeus saada määrätyn alue kaivostyön suorittamista varten kaivospiiriksi ja siten saada kaivosoikeus kaivospiirin kivennäisten hyväksikäyttämiseen. Jos kaivospiirihakemus täyttää KaivosL:ssa säädetyt edellytykset, kauppa- ja teollisuusministeriön on annettava päätös kaivospiirin määrittämisestä, joka on toimitettava asianomaiselle maanmittaustoimistolle, jonka on tällöin viipymättä annettava toimitusmääräys kaivospiiritoimituksen suorittamiseksi.

2.3 Kiinteistötoimituksissa määrättävät korvaukset

Korvauksiin liittyviä kysymyksiä tulee ratkaistaviksi sellaisissa kiinteistötoimituksissa, joissa käsitellään tavalla tai toisella kiinteistön arvoon liittyviä asioita. Yleisimpiä korvauksia ovat pakkolunastuksista johtuvat lunastuskorvaukset. Yleisiä korvauksia ovat myös esimerkiksi halkomisissa ja tilusjärjestelyissä eteen tulevat jakoperusteesta poikkeamisen vuoksi määrättävät tilikorvaukset. Omaisuuden ja käyttöoikeuksien lunastamista koskee yleislakina lunastuslaki, jota täydentää useat erityislait. LunL:n mukaisen toimituksen lisäksi myös KML 8. luvussa säädetään edellä kohdassa 2.2.8 käsitellyt toimitukset, joissa alueita liitetään kiinteistöön lunastamalla.

Lunastuslain mukaan luovuttajalla on LunL 29 §:n nojalla oikeus saada täysi korvaus lunastuksen vuoksi aiheutuvista taloudellisista menetyksistä. Täyden korvauksen ideana on luovuttajan saattaminen pakkolunastuksessa samanlaiseen taloudelliseen asemaan, jossa hän on aikaisemmin ennen pakkolunastusta ollut, ei parempaan eikä huonompaankaan (Hyvönen 1998, s. 406-407). Lunastushinta ja korvaus määrätään päätöksen antamisaikakohdan hintatason mukaan ja sen kunnon mukaan, joka omaisuudella on haltuunoton ajankohtana. Kiinteistömuodostamislain mukaisten lunastusten korvaamisesta tai muutoin suoritettavasta korvauksesta säädetään KML 200 §:ssä. KML:n mukaisten muiden toimitusten kuin lunastustoimitusten, kuten halkomisen, tilusvaihdon tai uusjaon, korvaukset liittyvät esimerkiksi jakoperusteesta poikkeamisesta suoritettaviin tilikorvauksiin, omaisuusosarvojen erotuksista maksettaviin korvauksiin tai rasitteen perustamisesta seuraavien haittojen korvaamiseen. KML:n korvausmenettelyä noudatetaan myös YksTL:n yksityistietoimituksessa.

2.3.1 Korvauslajit

Korvauslajit jaetaan kolmeen luokkaan; Kohteenkorvauksiin, haitankorvauksiin ja vahingonkorvauksiin. Lisäksi voidaan määrätä lunastustoimituksen hakijan maksettavaksi asianosaisen vaatimuksesta hänelle oikeutensa valvomisesta lunastustoimituksessa tai haltuunottokatselmuksessa aiheutuneet välttämättömät edunvalvontakulut. Näitä edunvalvontakuluja ovat mm. ansionmenetykset, matkakustannukset, sekä selvitysten hankkimisesta ja asiamiehen käytöstä aiheutuneet kustannukset. KML:n mukaisissa toimituksissa kukin asianosainen vastaa lähtökohtaisesti omista edunvalvontakuluistaan. Mikäli kiinteistötoimitusta on haettu aiheettomasti, voidaan hakija KML 211 §:n nojalla määrätä maksamaan muiden asianosaisten edunvalvontakustannukset.

Kohteenkorvaus on lunastuksen kohteesta suoritettava käyvän hinnan mukainen täysi korvaus. Kohteenkorvaus arvioidaan pääsääntöisesti kauppavarvomenetelmän avulla, mutta jos näin ei päästä käypään arvoon, voidaan kohteenkorvaus arvioida myös tuottoarvo- tai kustannusarvomenetelmän keinoin. Kohteenkorvauksen lajit ovat (Hyvönen 1998, s. 436):

- 1) lunastuskorvaus omistusoikeuksin lunastettavasta omaisuudesta, kuten alueesta, osuudesta tai etuudesta,
- 2) lunastuskorvaus käyttöoikeuden rajoituksesta, kuten oikeutta varten otettavasta tai annettavasta alueesta, sekä
- 3) omaisuuskorvaus, joka hyvittää poikkeamisen jakoperusteesta jako- tai järjestelytoimituksissa sekä tilusvaihdossa, kun kiinteää omaisuus ei ole ja-

kautunut jakoperusteen mukaan tai vaihdettavat alueet eivät tilusvaihdossa vastaa arvoltaan toisiaan.

Omaisuuksien arvo määritellään haltuunottoajankohdan mukaan. Määrättävään korvaukseen tehdään yleisen hintatason kohoamista haltuunottoajankohdasta korvausten määräämisajankohtaan vastaava korotus.

Haitankorvaus on LunL 35 §:n mukaan korvauksensaajan jäljelle jäävälle omaisuudelle pirstoutumisesta tai alueen pienentymisestä aiheutuvasta pysyvästä haitasta määrättävä korvaus. Haitta voi ilmetä esimerkiksi kiertohaittana, etäisyyshaittana, pirstoutumishaittana tai muuna kiinteistön käytön vaikeutumisena tai jonkinlaisena muuna arvonalentumisena esimerkiksi immission seurauksena. Haitankorvauksen määrääminen tulee kysymykseen vain osalunastuksessa, jolloin korvauksensaajalta lunastetaan omaisuutta, mutta ei kuitenkaan koko käyttöyksikköä (Kuusiniemi & Peltomaa 2000, s. 144–145). Jäännösomaisuutena ei pidetä vain samaa kiinteistöä olevaa kohdetta, vaan jäännösomaisuus voi olla muukin samaa käyttöyksikköä² oleva omaisuus (Kuusiniemi & Peltomaa 2000, s. 186). Jäännösomaisuus voi olla kiinteän omaisuuden ohella myös pelkkä vuokraoikeus.

Vahingonkorvaus on LunL 37 §:n mukainen korvaus siitä, jos lunastuksesta aiheutuu muuttamisen, liikkeen tai ammatin harjoittamisen keskeytymisen taikka muun syyn vuoksi tappiota, kustannuksia tai muuta vahinkoa lunastettavan omaisuuden omistajalle. Vahingonkorvaus eroaa LunL:n järjestelmässä merkittävästi siitä, mitä vahingonkorvauksella ymmärretään yleisessä korvausoikeudessa. Hollon (2006, s. 374) mukaan vahingolla tarkoitetaan lunastetun omaisuuden oikeudenhaltijalle lunastuksesta aiheutuvaa taloudellista menetystä. Henkilövahinkojen korvaamisessa noudatetaan yleistä vahingonkorvauslakia (412/1974, VahL) ja ympäristövahinkojen korvaamisessa ympäristövahinkojen korvaamisesta annettua lakia (737/1994, YVL).

Haitan- ja vahingonkorvausta ei makseta sellaisista haitoista ja vahingoista, jotka syntyvät lunastuspäätöksen julistamisen jälkeen ja joita ei päätöksentekohetkellä voida pitää todennäköisinä. Jos tällaisia haittoja tai vahinkoja kuitenkin syntyy, tulee ne LunL 39 §:n nojalla korvata täysimääräisinä, jos ne ovat syntyneet ennen kuin kymmenen vuotta on kulunut lunastuspäätöksen julistamisesta ja niitä on pidettävä kohtuuttomina ottaen huomioon ympäristössä oleville kiinteistöille aiheutuneet vastaavat haitat ja vahingot. Näitä korvauksia kutsutaan korvauksiksi ennakoimattomista vahingoista. Niitä koskeva korvausvaatimus käsitellään tätä tarkoitusta varten pidettävässä erillisessä lunastustoimituksessa.

2.3.2 Kaivoslain korvausperusteista

Kaivostoiminnan jokaisessa vaiheessa on hakijalla tai toimijalla korvausvelvollisuus aiheuttamastaan vahingosta maanomistajalle ja muulle korvaukseen oikeutetulle. Jo etsintätyöstä aiheutunut vahinko ja haitta on etsijän KaivosL 3 §:n nojalla täysin korvattava. Valtausoikeudesta on valtaajan KaivosL 15 §:n perusteella suoritettava jokaiselle valtausalu-

² Käyttöyksikkö on taloudellisesti ja toiminnallisesti perustein muodostettu yhden tai useamman kiinteistön omaisuusosan muodostama taloudellinen kokonaisuus (Vitikainen 2009, s. 6).

eeseen kuuluvan maa- tai vesialueen omistajalle kalenterivuodelta tai sen osalta valtauskorvaus, jonka suuruus pinta-alayksikköä kohden määrätään asetuksella. Valtaajan on lisäksi suoritettava valtiolle vuosittainen pinta-alaperusteinen, asetuksella määrättävä valtausmaksu. Milloin valtausalueella tai sen ulkopuolella suoritetusta tutkimustyöstä taikka alueiden käytöstä aiheutuu jollekin pysyvää tai ohimenevää vahinkoa tai haittaa, on valtaaja velvollinen suorittamaan siitä täyden korvauksen. KaivosL:n mukaisessa kaivospiiritoimituksessa on määrättävä korvausvelvollisuudesta, joka aiheutuu toisaalta pakkotoimioikeuksien perustamisesta toisen maalle kaivospiiriä varten, toisaalta kaivostoiminnan toisen omaisuudelle tai ympäristölle aiheuttamista vahingoista ja pysyvistä haitoista (Hollo 2006, s. 561).

Kaivosoikeuden saatuaan on kaivospiirin oikeudenhaltijan suoritettava asianosaisille kaivospiiritoimituksessa määrätty korvaukset oikeudesta käyttää kaivospiirin käyttöaluetta sekä apualuetta. Kaivoslain korvausperusteet ovat kohteen- ja haitankorvauksissa samankaltaiset kuin LunL:ssa. Vahingonkorvauksen osalta voi ennakoitavissa oleva ympäristö- tai immissiovahinko johtaa korvausvelvollisuuteen LunL:n ohella myös YVL:n perusteella. Kaivosoikeuden haltijan on lisäksi KaivosL 44 §:n perusteella, jollei hän itse omista kaivospiirin aluetta ja siihen kuuluvaa apualuetta, kaivoskirjan antamista seuraavan kalenterivuoden alusta lukien suoritettava maanomistajalle vuotuinen kaivospiirimaksu, jonka suuruus pinta-alayksikköä kohden määrätään asetuksella. Korvauksena hyväksi käyttämistään kaivoskivennäisistä on kaivosoikeuden haltijan KaivosL 45 §:n mukaan, jollei muusta ole sovittu, kultakin kalenterivuodelta suoritettava maanomistajalle kaivospiirin alueelta louhituista ja maanpinnalle nostetuista kaivoskivennäisistä kohtuullinen louhimismaksu, jonka vahvistaa kauppa- ja teollisuusministeriö kaivoslautakuntaa kuultuaan. Kaivosoikeuden haltijan luopuessa oikeudestaan tai kun oikeus julistetaan menetetyksi, palautuvat kaivospiirin alue ja apualue KaivosL 51 §:n nojalla korvauksetta maanomistajalle. Kaivosoikeuden haltijan on, luovuttuaan kaivospiiristä tai menetettyään kaivosoikeuden, viipymättä saatettava alue yleisen turvallisuuden vaatimaan kuntoon. Kuntoonpanovelvollisuus koskee myös tilanteita, joissa valtaaja luopuu tai määrätään luopumaan valtauksestaan, eikä siten hae kaivosoikeutta.

2.3.3 Omaisuuden haltuunotto

Omaisuuden siirtäminen lunastetun omaisuuden luovuttajalta lunastajalle eli haltuunotto on eräissä suhteissa merkityksellinen seikka. Ensinnäkin se edellyttää lunastustoimituksessa tehtyä päätöstä, ellei asiasta ole luovuttajan kanssa sovittu. Toiseksi haltuunoton ajankohta vaikuttaa lunastuskorvaukseen ja siihen liittyvään korkoon. Oikeudelliselta kannalta erotetaan toisistaan säännönmukainen haltuunotto ja ennakkohaltuunotto. (Hollo 2006, s. 378)

Säännönmukaiseen haltuunottoon syntyy lunastuksen hakijalle oikeus Lun 57 §:n nojalla, kun lunastuspäätös on julistettu ja hakija on suorittanut siinä määrätyn kertakaikkisen korvauksen sekä asettanut LunL 45.2 §:ssä tarkoitetun vakuuden. Ennakkohaltuunotossa lunastaja saa oikeuden ottaa omaisuuden haltuunsa, kun haltuunottokatselmus on julistettu päättyneeksi ja asianomaiselle suoritettava ennakkokorvaus on maksettu. Ennakkokorvaus määrätään haltuunottopäätöksessä. Ennakkokorvausta määrätään kolme neljäsosaa haltuunotettavan omaisuuden osalle tulevan lunastuskorvauksen arvioidusta määrästä poikkeuksena tapaukset, joissa asianomainen menettää lunastuksen seurauksena asuntonsa tai elinkeinonsa. Näissä tapauksissa ennakkokorvaus on täysimääräinen. Ennakkokorvaus

määrätään LunL:n korvausperusteiden mukaan, mutta kuitenkin arvionvaraisesti likimääräiseen arvoon.

2.3.4 Korvauksen maksaminen ja korko

Korvaus on kertakaikkinen rahakorvaus³. Korvaus on LunL 48 §:n mukaan määrättävä suoritettavaksi sille, jolle korvattava omaisuus toimituksen alussa kuului. Korvaus on LunL 52 §:n nojalla suoritettava kolmen kuukauden kuluessa lunastuspäätöksen julkistamisesta tai toimituksen päättämisestä korvaukseen oikeutetulle tai hänen määräämäänsä rahalaitokseen. Korvaus voidaan määrätä myös talletettavaksi aluehallintovirastoon esimerkiksi pantinhaltijan aseman turvaamiseksi. Korvaukselle ei suoriteta korkoa, jos se maksetaan kolmen kuukauden määräaikaan mennessä. Jos maksuaika on yli kolme kuukautta, peritään kolmen kuukauden ylittävältä osalta kuuden prosentin korko. Korko tulee kyseeseen myös tapauksissa, joissa haltuunotto myönnetään ennen korvausten maksamista, esimerkiksi ennakkohaltuunoton tapauksissa. Ennakkohaltuunotoissa maksamatta olevalle lunastuskorvaukselle määrätään LunL 95 §:n mukaisesti suoritettavaksi kuuden prosentin korko siitä päivästä, jolloin hakija on saanut oikeuden lunastettavan alueen haltuunottoon. Korvausten maksamatta jättäminen johtaa sovellettavasta laista riippuen eri seuraamuksiin. Sovellettaessa LunL:a korvausten maksamatta jättäminen johtaa LunL 74 §:n nojalla lunastuksen raukeamiseen. Sovellettaessa KML:a ja YksTL:a suorittamatta olevalle korvaukselle lasketaan korkolain (633/1982) mukainen viivästyskorko.

³ Poikkeuksena esim. LunL 47.3 §: Jos hakija ja korvauksensaaja sopivat ja, jos rahakorvaus olisi talletettava sen mukaan kuin edempänä säädetään, korvaukseen oikeutetut suostuvat, korvaus voi olla kokonaan tai osaksi kiinteää tai muuta lunastettua vastaavaa omaisuutta. Lunastustoimikunnan on vahvistettava sopimus. Sopimusasiakirja tai sopimuksen sisältävä ote toimituspöytäkirjasta vastaa omaisuuden luovutuskirjaa. Myös kumotussa ns. Kemijoki-laissa (62/1960) katsottiin mahdolliseksi rahakorvauksen sijasta luovuttaa maata.

3 Verojuridiikasta

Tässä luvussa luodaan katsaus kiinteistötoimituksissa esiin tulevien verolajien juridiikkaan. Luvussa keskitytään eri verolajien takana olevaan lainsäädäntöön. Jokaisesta verolajista selostetaan niistä säädetty laki, kyseisen lain mahdollinen kiinteistökäsite ja lain soveltamisalaan kuuluvat kiinteistöluovutukset. Lisäksi tarkastellaan verotettavan vastikkeen ja veron määrän laskentaperusteita sekä verovelvollisen ja verohallinnon tehtäviä ja velvollisuuksia.

3.1 Yleistä

Verot ovat rahasuorituksia, jotka julkinen yhdyskunta sille kuuluvan vallan nojalla yksipuolisesti velvoittaa hallintoalamaiset suorittamaan tarpeidensa tyydyttämiseksi. Veroon ei liity mitään välitöntä vastasuoritusta veronsaajan puolelta, vaan verotus on vastikkeetonta pakkoperintää. Julkisyhteisöt tarjoavat tietenkin verovarojen avulla erilaisia merkittäviä palveluita, mutta ne eivät ole sidoksissa verojen maksuun. (Niskakangas 2005, s. 13)

Suomen Perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan veroista säädetään lailla. Tämä merkitsee ennen muuta sitä, että mikään verotus ei voi perustua pelkästään ministeriöiden tai Verohallinnon tahtoon, vaan kaikki verotus voidaan toteuttaa vain eduskunnan myötävaikutuksella. Laki on sitova oikeuslähde, jota Verohallinnon ja tuomioistuimien on noudatettava. Koska kaikista veroista on säädetävä lailla, veronormien delegointimahdollisuudet ovat hyvin rajalliset. Valtioneuvosto voi kuitenkin antaa lakia täydentäviä asetuksia, joihin ei vaadita eduskunnan suostumusta. Useita keskeisiä verolakejamme täydentävätkin lyhyet asetukset, joissa on täsmentäviä määräyksiä joidenkin lainkohtien soveltamisesta. Lakien ja asetusten lisäksi tärkeitä verotusnormeja sisältyy Verohallinnon päätöksiin, Eräissä tapauksissa laissa on nimenomaisesti annettu Verohallinnolle oikeus antaa tarkempia ohjeita lainkohdan soveltamisesta, ja tällöin nämä päätökset ovat kaikkia sitovia. Viranomaiset voivat antaa soveltamisohjeita myös ilman laissa olevaa delegointisäännöstä, mutta tällaisilla ohjeilla ei ole tuomioistuinta sitovaa vaikutusta. (Niskakangas 2005, s. 18)

Toimivalla verotuksella on tehtäviä ja periaatteita. Verotuksen ensisijainen tehtävä on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen. Julkisen menojen rahoittamisen lisäksi verotuksella myös muihin päämääriin, jotka konkretisoituvat verolakeja säädettyä. Siltä osin kuin verotuksella pyritään muuhun kuin julkisen menojen rahoittamiseen, puhutaan verotuksen ohjaavasta vaikutuksesta. Verotuksella pyritään siis kannustamaan tai estämään jotakin käyttäytymistä. Verotusperiaatteista mainitsemisen arvoinen on esimerkiksi oikeudenmukaisuusperiaate, joka voidaan jakaa horisontaaliseen ja vertikaaliseen oikeudenmukaisuuteen. Horisontaalisessa oikeudenmukaisuudessa samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulisi käsitellä samalla tavalla. Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden käsitettä hyödynnetään silloin, kun pohditaan verorasituksen kohdentamista eri tulotasoilla oleville verovelvollisille. Muita verotusperiaatteita ovat mm. oikeusvarmuus- ja ennustettavuusperiaate, tehokkuusperiaate ja veronmaksukykyisyyden periaate. (Niskakangas 2005, s. 14-17)

3.2 Arvonlisävero

3.2.1 Yleistä

Arvonlisäverolaki (1501/1993, AVL) tuli voimaan 1.6.1994, korvaten liikevaihtoverolain (559/1991) yleisenä kulutusveroa säätelevänä lakina. Kulutusverolla tarkoitetaan kahta asiaa: Ensinnäkin, että veroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta ja toisekseen, että veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen lopulliset käyttäjät eli kotitaloudet (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 26). Lain soveltamisalasta säädetään AVL 1 §:ssä. Pääsäännön mukaan arvonlisävero suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 29). Lisäksi arvonlisävero suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan maahantuonnista ja muutamasta muusta AVL 1 §:ssä erikseen mainitusta toiminnasta. Verovelvollisuuden selvittäminen edellyttää siis tietoa siitä, milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavarantoiminnan ja palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 29).

3.2.2 Arvonlisäverolain kiinteistökäsite

AVL 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa sekä niiden osaa. Myös tilaan kuuluvia osuuksia yhteisistä alueista pidetään arvonlisäverotuksessa kiinteistöinä (MML 2010a, s. 7). Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. AVL:ssa ei ole merkitystä kiinteistön omistussuhteilla kiinteistöä määriteltäessä, joten myös vuokratontilla sijaitsevaa rakennusta pidetään AVL:ssa kiinteistöinä (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 339).

3.2.3 Verotusmenettelystä

Arvonlisäveron peruste on AVL 73 §:n nojalla myynnin vastike ilman veron osuutta. Veron peruste on kuitenkin AVL 73c §:n mukaan tuotteen tai palvelun käypä hinta niissä tapauksissa, joissa ostaja ei ole oikeutta AVL 10 luvussa säädettyyn verovähennykseen ja maksettu vastike on huomattavasti käypää arvoa alempi myyjän ja ostajan välisestä etuysteydestä johtuen. Vastikkeeseen luetaan kaikki verollisen tavarantoiminnan tai palvelun myyntiin liittyvät myyjän ostajalta perimät kustannukset (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 148-149). Vastikkeesta voidaan vähentää AVL 78 §:ssä luetellut oikaisuerät, kuten alennukset, hyvitykset, ylijäämäpalautukset ja verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio.

Yleinen arvonlisäveron verokanta on säädetty AVL 84 §:ssä, ollen 23 prosenttia. Alennettua verokannan omaavat tuotteet ja palvelut on lueteltu AVL 85 ja 85a §:ssä. Esimerkiksi elintarvikkeilla ja rehuaineella verokanta on 13 prosenttia ja esimerkiksi lääkkeissä ja henkilökuljetuksissa verokanta on 9 prosenttia. Verovelvollinen on AVL 2 §:n nojalla tavarantoiminnan tai palvelun myyjä. Tietyissä AVL 2 a, 8 ja 9 §:ssä säädettyissä erikoistapauksissa verovelvollinen on ostaja. AVL 3 §:n perusteella myyjän ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa, jos hänen liiketoimintansa on vähäistä, eli tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa, eikä häntä ole oman ilmoituksen perusteella merkitty verovelvolliseksi. AVL 3 §:n mukaista liikevaihdon rajaa ei sovelleta kuntaan.

Verovelvollisen harjoittamaa tavaroiden ja palvelujen myyntiä ja arvonlisäveron maksua kontrolloidaan AVL 162 §:n mukaisella verokausittain Verohallinnolle annettavalla veroilmoituksella. Verokausi on AVL 162 a §:n perusteella lähtökohtaisesti kalenterikuukausi, mutta esimerkiksi alkutuotantoa⁴ harjoittavalla luonnollisella henkilöllä, joka ei harjoita muuta liiketoimintaa, verokausi on kalenterivuosi. Veroilmoitus on annettava viimeistään verokautta seuraavana toisena kalenterikuukautena verotililain (604/2009, VTL) 8 §:ssä säädettyä ajankohtana. AVL 147 §:n mukaan verovelvollisen on tilitettävä vero valtiolle viimeistään kyseistä verokautta seuraavana toisena kalenterikuukautena VTL 11.1 §:ssä säädettyä ajankohtana. Vero maksetaan VTL:n säädösten mukaisella tavalla. Mikäli verovelvollinen ei tilitä veroa, merkitsee Verohallinto VTL 21 §:n mukaisesti suorittamatta jääneet velvoitteet ja niistä vastuussa olevat verovelvollisen verotiliotteeseen tai verovelvolliselle toimitettavaan muuhun ilmoitukseen.

3.2.4 Vähennysoikeus ja oma käyttö arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotuksessa on laaja omien tuotantopanosten veron vähennysoikeus. Lähtökohdiana on, että arvonlisäverovelvollinen saa vähentää arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa varten toiselta arvonlisäverovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta sen arvonlisäveron, jonka myyjä joutuu omasta myynnistään tai palvelustaan suorittamaan (Hukkanen 2007, s. 105). Täten esimerkiksi vähäistä liiketoimintaa harjoittavalta alkutuottajalta tehdyt ostot eivät ole vähennyskelpoisia. Vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi AVL 102a §:n mukaan, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama AVL:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Arvonlisäverolain vähennysjärjestelmän pääsääntönä on, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritettut verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, ellei laissa ole vähentämistä nimenomaan kielletty (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 202–203).

Tavarain tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan AVL:ssä pääsääntöisesti myyntiin. Oman käytön verotus tulee kyseeseen vain tapauksissa, joissa omaan käyttöön otetusta tavarasta tai palvelusta on voitu tehdä ALV-vähennys ja tavara tai palvelu on tuotettu liiketoiminnan yhteydessä. Tavarain ja palvelun oma käyttö on määritelty AVL 21–22 §:ssä. Esimerkiksi tavarain oma käyttö määritellään tilanteiksi, joissa elinkeinonharjoittaja ottaa tavarain yksityiseen kulutukseen tai luovuttaa tavarain vastikkeetta tai siirtää tai muulla tavalla ottaa tavarain muuhun kuin AVL 10. luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeutettavaan käyttöön. Vähäisen liiketoiminnan tapaan myös vähäinen oma käyttö on verovapaa. AVL 22 a § säättää, että tavarain tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vähäisen oman käytön raja on noin 850 euroa vuodessa (Hukkanen 2007, s. 101). Oman käytön verotuksella tähdätään verokohtelun neutraalisuuteen eli siihen, että itse valmistettujen tavarain ja itse tuotettujen palvelujen verokohtelu olisi sama kuin ulkopuolisilta ostettujen ja että hyödykkeiden vaihdantaketjuun liitty-

⁴ Alkutuotannolla tarkoitetaan AVL 162.7 §:n mukaan maatalouden, metsätalouden, puutarhatalouden, metsästyksen, kalastuksen, kalankasvatuksen, ravustuksen, ravunkasvatuksen, turkistarhauksen ja poronhoidon harjoittamista sekä jäkälän ja käpyjen poimintaa tai muuta tällaisen luonnontuotteen talteenottamista. Maataloudella tarkoitetaan AVL 162.7 §:n mukaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Maatalouden tuet ovat käytössä olevien, kattavien päätösten mukaan arvonlisäverottomia (MML 2010a, s. 7).

villä valinnoilla ei voitaisi vaikuttaa hyödykkeen lopulliseen verokohteluun (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 245).

3.3 Tulovero

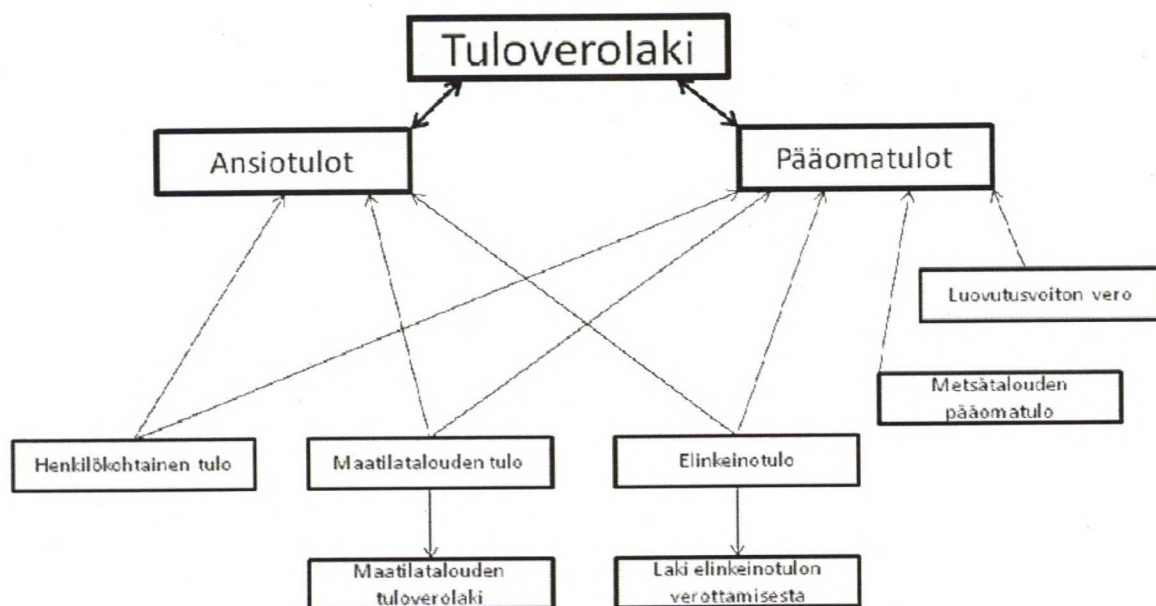
3.3.1 Yleistä

Tuloverolaki (1535/1992, TVL), mikä tuli voimaan 1.1.1993, on yleislaki sovellettaessa kaikkien veronalaisten henkilöiden ja yhteisöjen veronalaisen tulon verotusta. TVL korvasi voimaantullessaan tulo- ja varallisuusverolain (1240/1988) yhdessä varallisuusverolain (1537/1992) kanssa, mikä kumottiin vuonna 2006. TVL:ssa säädetään sekä valtion tuloverotuksesta että myös kuntien suorittamasta kunnallisverotuksesta. TVL:n lisäksi tulon verotukseen vaikuttavat useat muut säännökset, joista tärkeimmät on mainittu TVL 2 §:ssä.

Tuloverotuksessa on veroa saavan subjektin lisäksi eroteltava myös verovelvollisen tulot eri tulolajeihin ja tulolähteisiin. Tulolajeittain luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien tulot jaetaan ansiotuloihin, joilla on progressiivinen verokanta ja pääomatuloihin, joilla on suhteellinen 28 %:n verokanta (Andersson & Linnakangas 2006, s. 3). Ansiotulojen verotus on puolestaan luonteeltaan ja verokannaltaan progressiivista verotusta. Eri verokantoja on ansiotuloverotuksessa neljä kappaletta ja ne määrätään vuosittain annettavassa tuloveroasteikkolaissa (1250/2009). TVL 124.2 §:n mukaan yhteisön ja yhteisetyuden tuloveroprosentti on 26. Yhteisöjen ja yhteisetyuksien veron jakautumisesta eri veronsaajien kesken säädetään verontilityslaissa (532/1998).

Valtion tuloveron lisäksi ansiotuloista peritään myös kunnallisveroa. Kunnallisvero on verokannaltaan kiinteä. Kuntalain (365/1995) 66 §:n perusteella kunnanvaltuustolla on oikeus ja velvollisuus päättää kunnan tuloveroprosentista, kiinteistöveroprosenteista sekä muiden verojen perusteista.

Tuloverolaki on toisaalta tuloverotuksen yleislaki, toisaalta se sisältää myös säännöksiä puhtaan tulon laskennasta (29–95 §) (Andersson & Linnakangas 2006, s. 6). Näitä säädöksiä sovelletaan niihin (henkilökohtaisiin) tuloihin, jotka ovat TVL:n alaisia eivätkä elinkeino- tai maataloustuloja, joiden verotus noudattaa omaa erityislainsäädäntöään. Henkilökohtaisen tulolähteen verotetaan TVL:n mukaan, mutta maatalouden tulolähteen tulos laskeetaan maatilatalouden tuloverolain (543/1967, MVL) mukaan ja elinkeinotoiminnan tulolähteen tulos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) mukaan. Tuloveron rakennetta, tulojen jakautumista ansio- ja pääomatuloihin sekä mainittujen lakien suhdetta olen selventänyt kuvassa 1.



Kuva 1: Tuloveron rakenne

3.3.2 Tuloverolain kiinteistökäsite

Kiinteällä omaisuudella tarkoitetaan TVL:ssä kaikkea sitä, mikä siviilioikeudellisestikin on kiinteää omaisuutta (Andersson & Linnakangas 2006, s. 222). TVL:n kiinteistökäsite vertautuu täten siihen, mitä KML:ssä pidetään kiinteistönä. Tämän lisäksi TVL:ssä luetaan kiinteistöksi TVL 6 §:n mukaan myös sellainen toisen maalla oleva rakennus, rakennelma tai muu laitos, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle⁵.

3.3.3 Tuloverolain tulokäsite ja tulon verottaminen

Veronalaisen tulon yleismääritelmä säädetään TVL 29 §:ssä. Sen mukaan veronalaista tuloa ovat TVL:ssä jäljempänä säädetyin rajoituksin verovelvollisen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot. Tulokäsite on siis määritelty TVL:ssä hyvin laajasti. Kuitenkin on huomioitava, että tuloksi ei lasketa saantoja, jotka eivät ole rahaa tai rahanarvoisia omaisuutta. Tämänäntyyppisiä saantoja ovat lahjat, perinnöt ja perheoikeudelliset saannot (Andersson & Linnakangas 2006, s. 115). Kyseisiin saantoihin voidaan useimmissa tapauksissa kohdistaa muun lainsäädännön mukainen verotus, kuten perintö- tai lahjaverotus.

Verovelvollisella on oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Yleismääritelmää rajoitetaan ja tarkennetaan TVL 32-92 §:ssä, joissa säädetään tulon veronalaisuudesta ja tulosta tehtävistä vähennyksistä. Huomionarvoisia kiinteistötoimitusten kannalta näiden säännösten joukossa ovat erityisesti 32 ja 61 §, joissa säädetään, mitkä tulot ovat pääoma- ja mitkä ansiotuloa ja 45 §, jossa säädetään, että omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veroalaista pääomatuloa. Veronalaista pääomatuloa on TVL 32 §:n mukaan omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu

⁵ Maakaaren (540/1995, MK) 14 luvun 2 §:n mukainen kirjaamisvelvollisuuden piirissä oleva oikeus.

sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Esimerkiksi korko ja muu siihen rinnastettava hyvitys sijoitetulle pääomalle luetaan pääomatuloksi. Ansiotuloa on puolestaan TVL 61 §:n mukaan muu tulo kuin TVL 2. luvussa tarkoitettu pääomatulo.

Verotettavan tulon laskemisesta säädetään TVL 30 §:ssä. Sen perusteella luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotettava tulo lasketaan tulolajeittain erikseen. Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulos lasketaan kumpikin erikseen ja otetaan aikaisempien vuosien vahvistettujen tappioiden vähentämisen jälkeen huomioon jaettavana yritystulona verovelvollisen ansiotuloa ja pääomatuloa laskettaessa. Yhteisön ja yhteisetuuden elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan verotettava tulo lasketaan erikseen vähentämällä verovuoden tulosta aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut samanlaiset tappiot. Tulolajeittain tarkasteltuna verotettava pääomatulo lasketaan vähentämällä verovuoden pääomatulosta aikaisemmilta vuosilta vahvistetut pääomatulolajin tappiot. Verotettava ansiotulo sekä kunnallisverotuksen verotettava tulo lasketaan vähentämällä valtionverotuksen verovuoden ansiotulosta ja kunnallisverotuksen verovuoden tulosta aikaisemmilta vuosilta vahvistetut ansiotulolajin tappiot. (TVL 30 §)

Tuloverolain 20–21 §:ssä säädetään eräiden yhteisöjen kokonaisesta tai osittaisesta verovapaudesta. Valtio ja sen laitokset suorittavat veroa vain maatilojensa ja niihin verrattavien muiden kiinteistöjensä, sellaisten muiden kiinteistöjensä, joita ei käytetä yleisiin tarkoituksiin, sekä yksityisyrittäjiin verrattavien teollisuus- ja muiden liikkeidensä tuottamista tulosta, jos nämä tulot ovat syntyneet muun kuin valtion tai yleisen tarpeen tyydyttämiseksi tehdyn toiminnan seurauksena.⁶ Lisäksi on mainitsemisen arvoista, että maakunta, kunta ja kuntayhtymä, evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta sekä niiden seurakunta ja muu uskonnollinen yhdyskunta ovat verovelvollisia ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Kunta ei myöskään ole verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta. (TVL 20–21 §)

Omaisuuksien luovutuksesta saatu voitto on TVL 45 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa. Tästä luovutusvoiton verotuksesta säädetään TVL 45–50 §:ssä. Lisäksi luovutusvoiton verotukseen vaikuttavat eräät muut säännökset, kuten TVL 24 §, TVL 28 § ja EVL 52a–h §:t. Luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja yhteisetuuden saama luovutusvoitto voidaan laskea kahdella tavalla. Pääsääntöisesti luovutusvoitto lasketaan vähentämällä luovutushinnasta luovutetun omaisuuden poistamaton hankintameno ja voiton hankkimisesta olleet menot. Vaihtoehtoisesti voitto voidaan laskea vähentämällä luovutushinnasta hankintameno-olettama, jos hankintameno-olettaman vähentäminen johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan lopputulokseen. (Nykänen & Rabinä 2009, s. 23–24)

Omaisuuksien luovutusvoitosta saatava pääomatulon vero voidaan laskea merkittäväksi verolajiksi Suomessa. Esimerkiksi vuonna 2006 asunto-osakkeiden ja kiinteistöjen luovutuksista kertyi verotettavaa pääomatuloa n. 1,5 miljardia euroa, verokertymän ollessa tällöin n. 400 miljoonaa euroa (Nykänen & Rabinä 2009, s. 20). Nykyään verokertymä on tästä ilmeisesti entistään kasvanut.

⁶ KolttaL 54 §: Valtio on vapaa suorittamasta kunnallis- ja kirkollisveroa tämän lain mukaan hankitun tilan tai alueen tuloista siltä kalenterivuodelta, jona omaisuus on tullut maa- ja metsätalousministeriön hallintaan.

3.3.4 Maatalouden tulovero

Maatalouden tulos lasketaan valtion tuloverotusta ja kunnallisverotusta toimitettaessa TVL:n sijaan MVL:n säädösten mukaan. TVL:n säädöksiä sovelletaan maatilain tai sen osan luovutuksesta saatujen voittojen verotuksessa, puun myyntitulojen verotuksessa ja kun jaetaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän maatalouden tulos pääomatuloksi ja ansiotuloksi. Maataloudella tarkoitetaan MVL 2.1 §:n mukaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä. Maatilalla puolestaan tarkoitetaan MVL:ssä itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Täten metsätilaakin pidetään maatilana, vaikkei siihen kuuluisi lainkaan viljelysmaita. Maatilan määrittelyssä on siis ratkaisevaa tilan käyttö, eikä esimerkiksi tilan koko. Pienikin tilan on itsenäinen maatila, jos ehto maa- tai metsätalouden harjoittamisesta täyttyy. Kuitenkin tilaa, joka on niin pieni, ettei sillä voida harjoittaa maatilataloutta, ei voida pitää maatilana (Ossa 2002, s. 13).⁷ Tilaa, jota suuruutensa puolesta voitaisiin pitää maatilana, mutta jolla ei ole maatalousmaata tai metsämaata tai jota käytetään yksinomaan muuhun tarkoitukseen kuin maatilatalouden harjoittamiseen, ei voida pitää metsämaana (Ossa 2002, s. 14).

Arvioitaessa sitä, kuuluuko toiminta maatalouden tulolähteeseen vai muodostaako se erillisen elinkeinotulolähteen, on ensin ratkaistava, harjoitetaanko toimintaa lainkaan vakaassa ansiotarkoituksessa. Maataloustulolähteen ja henkilökohtaisen tulojen tulolähteen rajasta ei ole säännöksiä. Maataloustulolähteen ja henkilökohtaisen tulolähteen välisessä rajanvedossa on käytännössä ollut kysymys kiinteistönhallinnasta ja toisaalta harrastustoiminnasta. Kiinteistönhallintaan liittyvät rajanveto-ongelmat keskittyvät paljolti siihen, onko kyseessä maatila. Maatilatalouden passiivisissa lopettamistilanteissa, joissa maatalous vähitellen hiipuu, joudutaan usein vetämään rajaa vakaan tulonhankkimistarkoituksen ja harrastuksen välille. (Ossa 2002, s. 14)

3.3.4.1 Maatalouden tulon verottaminen

Maatalouden tulos lasketaan MVL 3 §:n mukaan vähentämällä maatalouden puhtaasta tulosta maataloudesta johtuneen velan korot sekä indeks- ja kurssitappiot. Maatalouden puhtaaseen tuloon luetaan MVL 3.2 §:n mukaan maatalouden harjoittajan kaikkien maatiloiden maatalouden puhtaitten tulojen yhteismäärä. Maatalouden tulokseen ei kuitenkaan lueta maa-aineksista saatuja tuloja, koska nämä luetaan TVL:n nojalla pääomatuloihin. Maatalouden tulosta laskettaessa ei myöskään vähennetä MVL 3.3 §:n mukaan maa-aineksista saatujen tulojen hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja tai niihin liittyvien velkojen korkoja.

Maatalouden verovuoden puhdas tulo on MVL 4 §:n mukaan maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus. MVL 5 §:ssä on listattu esimerkkejä maatalouden veronalaisista tulosta:

⁷ Maatilana ei yleensä pidetä alle kahden hehtaarin suuruista kiinteistöä, ellei se ole osa maatilana pidettävää suurempaa kokonaisuutta (Vero 2010, s. 558).

MVL 5 §: Maatalouden verovuoden veronalaisia tuloja ovat muun ohessa:

1) maatalous- ja puutarhatuotteista, myös kotieläimistä, saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet sekä niistä ja sadonvarasta ynnä muusta sellaisesta saadut vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset---

2) maatalouteen kuuluvasta rakennuksesta, rakennelmasta tai sen osasta saadut luovutushinnat sekä vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset; maatilán tai sen osan luovutuksen yhteydessä kuitenkin myös rakennuksista ja rakennelmista saadut voitot verotetaan 21 §:ssä tarkoitettulla tavalla;

4) maatalouteen saadut avustukset ja korvaukset, lukuun ottamatta uudis- ja kivenraivauspalkkioita ja muita niihin verrattavia maanparannusavustuksia---

5) tilalta otetusta sorasta, savesta, mullasta, turpeesta, jäkälästä ynnä muusta sellaisesta saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet sekä vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset;

9) tilasta, sen osasta ja tilalla olevasta rakennuksesta saadut vuokrat ja muut sellaiset korvaukset;

Kiinteistötoimituksen näkökulmasta mielenkiinto kohdistuu tilasta vahingonkorvaustyyppisenä haitankorvauksena saatujen korvausten veronalaisuuteen maatalouden tulona, joka on perusteltu sillä, että kyseiset korvaukset ovat vähennyskelpoisia lopullisessa verotuksessa (MML 2010a, s. 4). MVL 5.2 § säättää, että mikäli verovelvollinen jatkaa tilalla maataloutta ja rakentaa uuden rakennuksen tai rakennelman taikka korjaa vahingoittunutta rakennusta tai rakennelmaa, niistä saadut luovutushinnat sekä vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset tuloutetaan, hankintamenon poistamatonta osaa vastaavaa määrää lukuun ottamatta, vähentämällä ne uuden tai korjatun rakennuksen tai rakennelman hankinta- tai perusparannusmenoista.

Koneiden, kaluston ja laitteiden hankintamenot on mahdollista vähentää verotuksessa menojäännöksestä tehtävin poistoin. Menojäännös on MVL 8.2 §:n mukaan verovuoden aikana sekä aikaisemmin käyttöön otettujen koneiden, kaluston ja laitteiden poistamattomien hankintamenojen summa vähennettynä koneista, kalustosta ja laitteista verovuoden aikana saaduilla luovutushinnoilla ja muilla vastikkeilla sekä vahingon-, vakuutus- ja muilla korvauksilla sekä koneiden, kaluston ja laitteiden hankintaan ja perusparannuksiin saaduilla avustuksilla. Rakennuksen ja rakennelman MVL:n mukaiset hankinta- ja perusparannusmenot, vähennetään menojäännöksestä poistamatta olevan hankintamenon osan perusteella määrättävin poistoin. Myös salaojien siltojen, patojen ja muiden sellaisten hyödykkeiden hankinta- ja perusparannusmenot, joita ei muiden säännösten perusteella ole vähennetty, vähennetään menojäännöksestä tehtävin poistoin.⁸

⁸ Verovuoden poiston suuruus koneiden, kaluston ja laitteiden saa olla enintään 25 prosenttia menojäännöksestä tai 10 prosenttia päättyvät ja kolmen edeltävän verovuoden aikana käyttöön otettujen koneiden, kalustojen ja laitteiden hankintamenojen yhteismäärästä. Sellaisten koneiden, kaluston ja laitteiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta, hankintameno vähennetään kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona se on suoritettu. (MVL 8 §)

Salaojien, siltojen, patojen ja muiden vastaavien hyödykkeiden poiston suuruus saa olla enintään 10 prosenttia menojäännöksestä. Salaojien poiston suuruus saa kuitenkin olla enintään 20 prosenttia ja vesistön

3.3.5 Metsä- ja maa-ainestulojen verottaminen

3.3.5.1 Metsätalouden tulot

Metsätalouden veronalaista pääomatuloa TVL 43 §:n mukaan on verovelvollisen omassa metsässä kasvavan runkopuun hakkuuoikeuden ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, pystykaupasta, saatu tulo ja hankintakaupalla myydystä runkopuusta valmistettavasta tai valmistetusta puutavarasta sekä hakkeesta saadun tulon pääomatulo-osuus. Hankintakaupalla saadun tulon pääomatulo-osuutena pidetään puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla. Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu metsätalouden tulo, kuten tulo hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehevujen, tienvarsikeppien, joulupuiden tai vastaavien luovutuksesta. Tätä sovelletaan myös puun myyntituloon, joka on saatu kiinteistön luovutuksesta pidätetyn hakkuuoikeuden nojalla. Metsätalouden pääomatulona pidetään myös metsästä saatua vakuutuskorvausta tai muuta korvausta samoin kuin yksityistalouden käyttöön otetun tai toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvoa tai käypää arvoa. Metsätalouden pääomatuloa ovat myös metsätalouteen saadut tuet ja avustukset. Hakkuuoikeuden vastikkeetonta luovutusta ilman maapohjaa pidetään veronalaisena omaan käyttöön ottona kantoraha-arvon mukaan. (Andersson & Linnakangas 2006, s. 160)

Metsänomistajan omaa, vähäistä kotitarvekäyttöä ei pidetä veronalaisena tulona. Sen sijaan jos metsänomistaja lahjoittaa omasta metsästään esimerkiksi halkoja ulkopuoliselle, se on veronalaista yksityiskäyttöön ottoa (Andersson & Linnakangas 2006, s. 161). Myöskään muiden kuin omana asuntona tai muutoin henkilökohtaisessa käytössä olevien rakennusten tai rakennelmien rakentamiseen tai korjaamiseen otetun puutavaran arvoa ei TVL 43.3 §:n mukaan pidetä veronalaisena tulona. Vastaavasti kotitarvekäyttöön tai tuotantorakennusten rakentamistarkoitukseen otetusta puutavarasta ei synny verotuksessa vähennyskelpoista hankintamenoa. Metsätalouden tuloa ei tarkastella maatalouden tulon tavoin tarkastella tilan käytön perusteella, vaan metsätalouden tulon verottamiselle on kiinteistön käytöstä riippumattomat säännökset. Metsätulon verotuksia koskevia säännöksiä sovelletaan siis myös myydessä metsää esimerkiksi kesämökkikiinteistöltä, jota ei voi pitää metsätilana (Andersson & Linnakangas 2006, s. 160–161).

pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen hyödykkeiden poiston suuruus saa olla enintään 25 prosenttia menojäännöksestä. (MVL 10 §)

Rakennusten ja rakennelmien osalta verovuoden poisto saa olla enintään:

- 1) 10 prosenttia talousrakennuksen poistamattomasta hankintamenosta;
- 2) 6 prosenttia asuin-, toimisto- tai muun niihin verrattavan rakennuksen poistamattomasta hankintamenosta;
- 3) 20 prosenttia kasvihuoneen ja muun kevyen rakennelman poistamattomasta hankintamenosta; sekä
- 4) 25 prosenttia vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta.

Maatalouteen kuuluvan rakennuksen tai rakennelman enintään 1 000 euron suuruinen poistamaton hankintameno vähennetään kertapoistona.

Mikäli arvonalennus on verovuoden maksimipoistoa korkeampia, voidaan verovelvollisen osoituksesta tehdä lisäpoisto, joka alentaa poistamattoman hankintamenon osan käyvän arvon suuruiseksi. (MVL 9 §)

Kestävän metsätalouden rahoituslain (1094/1996 KembraL) 34 §:n ja TVL 53 §:n 7. kohdan mukaan kyseisen rahoituslain nojalla saadut etuudet eivät ole veronalaisia. KEMERA-rahoitusta osoitetaan valtion talousarvioon vuosittain otettavista määrärahoista tukena ja lainana KembraL 1 §:n mukaan toimenpiteisiin, joilla edistetään metsien kestävää hoitoa ja käyttöä metsälain (1093/1996) mukaisesti. Verovapaus koskee sekä kansallisista varoista että EU:n varoista maksettuja tukia, jos niiden myöntäminen perustuu kestävän metsätalouden rahoituslakiin (Hukkanen 2007, s. 15).

3.3.5.2 Vähennykset puun myyntitulosta

Oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot koskee myös puun myyntituloja. Näin ollen myyntituloista saadaan tehdä ennen veron laskeamista vähennykset, jotka voidaan jakaa kahteen luokkaan. Myyntitulosta voidaan vähentää TVL 56 §:n mukaiset metsätalouden pääomatuloon kohdistuvat menot. Tämän lisäksi luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä ja näiden muodostamalla verotusyhtymällä sekä yhteisetuudella on oikeus tehdä TVL 55 §:n mukainen metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen TVL 56 §:n mukaisia vähennyksiä. Metsävähennyksen ehtona on lisäksi, että tila on hankittu vastikkeellisesti TVL:n voimassaoloaikana (Andersson & Linnakangas 2006, s. 164). Vastikkeellinen hankinta ei tarkoita vain rahallisesti hankittua metsää, vaan vastikkeellinen hankinta tapahtuu yhtä lailla esimerkiksi tilusvaihdossa. Yhteisöt tai elinkeinoyhtymät eivät ole oikeutettuja metsävähennykseen. Metsävähennyksellä pyritään kompensoimaan sitä, että metsätilaa ostettaessa osa hinnasta on metsässä kaupantekohetkellä olevan puuston arvoa ja osa puuston odotusarvoa. Kun odotusarvoinen puusto aikanaan saavuttaa hakkuukypsyyden, on puustossa saatavasta myyntitulosta osa jo edellisen omistajan aikana tapahtunutta puuston kasvua, joka on jo maksettu kauppahinnassa (Andersson & Linnakangas 2006, s. 164). Tämä osa pitäisi periaatteessa saada vähentää, jottei verovelvollinen joutuisi maksamaan veroa sellaisesta puunkasvusta, joka ei ole tapahtunut hänen omistusaikanaan, vaan josta hän on maksanut hinnan edelliselle omistajalla ja josta tämä on ehkä maksanut luovutusvoittoveroa (Andersson & Linnakangas 2006, s. 164).

Metsävähennyksen määrä on TVL 55.2 §:n mukaan enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä luovutusvoiton verotuksessa jo huomioidun metsävähennyksen määrällä ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien hankintamenojen määrästä. Metsän hankintamenona pidetään TVL 55.3 §:n nojalla metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta⁹. Jos kiinteistön omistusoikeus siirtyy edelleen vastikkeettomalla saannolla, verovelvollisella on TVL 55.3 §:n nojalla sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin edellisellä omistajalla olisi ollut. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennysoikeuden määrä vastaa luovutuksen kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta koko tilan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

⁹ Hankittuun metsäkiinteistöön mahdollisesti sisältyvä joutomaan osuutta ei lueta varojen arvostamisesta verotuksessa annetussa laissa (1142/2005) metsämaaksi, eikä joutomaa siten kuulu metsävähennyksen piiriin (Vero 2010, s.558).

KHO 11.10.2006 taltio 2634: A ja kuusi muuta henkilöä ovat sopineet metsätilan ostamisesta yhteisesti siinä tarkoituksessa, että he perustavat yhteismetsän yhteismetsälain 5 §:n mukaisesti. Kukin ostettavan metsätilan osaomistaja tulee yhteismetsän osakkaaksi sillä osuudella, joka vastaa hänen suorittamaansa osuutta kauppahinnasta. KHO katsoi, että yhteismetsällä on oikeus tehdä tuloverolain 55 §:n 1 momentin mukainen metsävähennys kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta siitä huolimatta, ettei perustettava yhteismetsä saa omistusoikeutta hallintaansa tulevaan osakkaiden edellä mainitulla tavalla ostamaan metsätilaan.

***Esimerkki metsävähennyksestä** (Hukkanen 2007, s. 30 MUOKATTU): Maanviljelijä Peltonen osti 2.1.2006 maatilan, jonka hankintameno oli 100 000 euroa. Metsän osuus hankintamenosta oli 40 000 euroa. Peltonen voi siis tehdä omistusaikanaan enintään 24 000 euron suuruisen metsävähennyksen ostetulta metsämaalta saatavista puunmyyntituloista. Peltonen myy vuonna 2010 puuta 10 000 eurolla. Maksimi metsävähennys on 60 % myyntituloista, eli 6 000 euroa. Myöhempien vuosien puunmyyntituloista jää vähennettäväksi metsävähennyksenä vielä 18 000 euroa.*

Lähtökohtaisesti metsävähennystä ei oteta huomioon verotuksessa, vaan se tehdään TVL 55.4 §:n mukaan verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa. Metsävähennykseen oikeuttava minimitulo on vuosi- eikä kauppakohtainen. Sen määrä ratkeaa käteis- eli kassaperiaatteen mukaisesti. Jos maksu jakaantuu esimerkiksi kahteen 1 500 euron erään, jotka maksetaan ja verotetaan eri vuonna, metsävähennykseen ei ole oikeutta. Metsävähennyksen lisäksi metsän pääomatuloista saa tehdä TVL 56 §:n mukaiset vähennykset. Näihin vähennyksiin ovat myös yhteisöt ja elinkeinoyhtymät oikeutettuja. Verovelvollinen ei saa vähentää metsän pääomatuloihin kohdistuvia menoja siltä osin kuin hän on saanut niihin verovapaata avustusta tai muuta korvausta.

Väliaikaisena poikkeuksena metsätulojen verotukseen on huomioitava TVL 43 b §:n mukainen puun myyntitulon määräaikainen osittainen verovapaus. Kyseisen pykälän perusteella esimerkiksi puun myyntitulosta, joka perustuu vuonna 2010 tehtyyn kauppaan, veronalaista pääomatuloa on 75 prosenttia kauppahinnasta, jos kauppahinta saadaan ennen vuotta 2012.

3.3.5.3 Maa-ainestulot

Maa-aineksista saatavista tuloista puhuttaessa on muistettava, että maa-aineksen luovutus-tapa vaikuttaa merkittävästi verokohteluun. Jos verovelvollinen harjoittaa maa-aineksen tuotantoa ja myyntiä, verotetaan tästä saatava tulo TVL:n tai EVL:n säännösten mukaan, riippuen siitä, pidetäänkö myyntiä elinkeinon harjoittamisena vai osana henkilökohtaista tuloa. TVL 32 §:n mukaan maa-aineksista saadut tulot ovat veronalaista pääomatuloa. Jos myyjänä on maataloudenharjoittaja, verotetaan toimintaa joko MVL:n tai EVL:n mukaan, riippuen siitä, pidetäänkö toimintaa maa- ja metsätalouden harjoittamisesta erillisenä elinkeinotoimintana (Ossa 2002, s. 26). Mikäli maa-ainesta sisältävä kiinteistö myydään tai luovutetaan vastikkeellisesti, kiinteistön myyjää verotetaan saaduista voitoista TVL:n luovutusvoiton verotusta koskevien säännösten mukaan (Ossa 2002, s. 26). Jos kiinteistön

omistaja luovuttaa sopimuksella kiinteistöstään maa-aineksen otto-oikeuden, hänen sopimuksensa perusteella saamansa tulo on kokonaan veronalaista (Ossa 2002, s. 26).

3.3.6 Verotusmenettelystä

Tuloveroa suoritetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) säädösten mukaan. Veroa suoritetaan verovuonna saaduista tuloista. Tuloverotuksen voidaan sanoa olevan kolmivaiheinen prosessi; Ensimmäinen vaihe on ennakkoperintä, joka perustuu veroviranomaisen käytössä oleviin tietoihin verovelvollisen veronalaisista tuloista kyseiseltä verovuodelta. Vero pyritään perimään verotuksen kohteena olevien tulojen hankkimisvuotena, eli kyseessä olevan verovuoden aikana. Tuloverotuksen toinen vaihe on verotustietojen oikeellisuuden tarkistus, joka perustuu verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään VML 7 §:ssä. Kolmas vaihe on verotuksen toimittaminen ja verotuspäätöksen tekeminen, jossa verotus tarkistetaan verovelvollisen mahdollisesti toimittamien lisätietojen perusteella.

Verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Ilmoittamisvelvollisuus täytetään esitäytetyn veroilmoituksen perusteella. Veroviranomainen lähettää esitäytetyn veroilmoituksen kaikille sellaisille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille, joilla voidaan olettaa olleen kyseisenä verovuonna veronalaista tuloa veroviranomaisella olevien tietojen perusteella. Esitäytetyllä veroilmoituksella on valmiiksi merkittynä ne verovelvollisen tulotiedot, jotka veroviranomainen on saanut tietoonsa. (Niskakangas 2005, s.101)

Verovelvollisen on VML 7 §:n mukaan itse tarkistettava veroilmoituksessa olevien tietojen oikeellisuus. Verovelvollisen on itse myös korjattava ja täydennettävä ilmoitus, mikäli se on virheellinen tai puutteellinen. Jos verovelvollinen ei palauta esitäytettyä veroilmoitusta, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitäytetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena. Verotukseen voi hakea muutosta VML 62 §:n mukaan verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Muutosta haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella.

Ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään tarkemmin VML:n lisäksi myös Verohallinnon ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista annetussa päätöksessä (4/2010, Vhp IlmVelv). Päätös annetaan vuosittain. Tässä päätöksessä säädetään muun muassa maataloudesta ja metsätaloudesta annettavista erillisistä tuloveroilmoituksista. Vhp IlmVelv 15–34 §:ssä säädetään tarkasti siitä, mitä eri tietoja kunkin verovelvollisen on kullekin veroilmoitukselle kirjattava. Toinen merkittävä vuosittainen Verohallinnon päätös on päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta (1850/2009). Tässä päätöksessä säädetään eri yritysten, yhteisöjen ja muiden päätöksessä mainittujen tahojen velvollisuudesta toimittaa verotusta varten tarvittavat tiedot määräaikaan Verohallinnolle. Sinänsä tämä päätös ei koske MML:n velvollisuutta toimittaa tarvittavat tiedot kiinteistökaupoista Verohallinnolle, vaan tästä säädetään suoraan VML:ssa. VML 18.5 §:n mukaan valtion ja kunnan viranomaisen on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset, hallussaan olevat tiedot kiinteistöistä, niillä olevista rakennuksista, maapohjan ja rakennusten ominaisuuksista, kaavoituksesta ja omistajista

3.4 Varainsiirtovero

3.4.1 Yleistä

Varainsiirtoverolaki (931/1996, VSVL) tuli voimaan 1.1.1997, korvaten leimaverolain (662/1943) varainsiirtojen verotusta koskevana lainsäädäntönä. Valtiolle on VSVL 1 §:n mukaan suoritettava varainsiirtoveroa kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta siten kuin VSVL:ssa säädetään. VSVL 4.3 §:n mukaan varainsiirtoveroa ei ole suoritettava kiinteistön saannosta tai sen osasta, joka perustuu lahjaan, perintöön, testamenttiin tai yhteisomistussuhteen purkamiseen. Varainsiirtoveroa maksetaan siis vain vastikkeellisesta saannosta. VSVL 4.2 § säättää lisäksi, että jos vastikkeena käytetään varainsiirtoverolaissa tarkoitettua omaisuutta, vero on suoritettava kummastakin luovutuksesta. Varainsiirtoveron verokanta on VSVL 6.1 §:n perusteella kiinteän omaisuuden osalta kiinteä neljä prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Muu vastike voi olla esimerkiksi se, että luovutuksen saaja ottaa vastatakseen luovuttajan velat. Poikkeuksena tästä on VSVL 4.4 §:ssä mainituissa tapauksissa, joissa kiinteistöomistusta luovutetaan yritykseen tai siitä ulos. Näissä tapauksissa veron laskentaperuste on VSVL 20.2 §:n perusteella käypä arvo. Arvopapereiden osalta verokanta on VSVL 20 §:n nojalla 1,6 %:a kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Varainsiirtoverossa ei ole osittaisen verovapauden mahdollistavia väliportaita tai muita osittaisia huojuksia. Vastikkeellisesta kiinteistönluovutuksesta on seurauksena täysimääräisesti joko varainsiirtoverovelvollisuus tai verovapaus.

Varainsiirtoveron suorittamisella valvotaan myös kirjaamisvelvoitteiden täyttämistä. Varainsiirtoverossa on huomionarvoista sen vastuukysymys. Purosen (2007, s. 25) mukaan varainsiirtoverolain verotusmenettely perustuu kaikissa lain tarkoittamissa tapauksissa itseverotusmenettelylle, jolle on tunnusomaista, että verovelvollinen itse ratkaisee saantonsa verovelvollisuuden ja laskee veronsa sekä maksaa veron sen mukaan kuin sen maksamisesta on säädetty.

3.4.2 Varainsiirtoverolain kiinteistökäsite

Varainsiirtoverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan KRL 2 §:ssä lueteltua itsenäistä maanomistusyksikköä (Puronen 2007, s. 35). VSVL 5 §:ssä on kuitenkin erityissäännökset, joiden mukaan varainsiirtoveroa on suoritettava itsenäisen kiinteistön ohella myös muun pykälässä mainitun kiinteän omaisuuden, kiinteistöön kohdistuvan vuokra- tai käyttöoikeuden ja kiinteistön käyttöä pysyvästi palvelevan rakennuksen luovutuksesta (Puronen 2007, s. 38). Luovutuksen verotuksen kannalta on siis merkitykseltöntä, onko kyseessä kiinteistön vai muun kiinteän omaisuuden, kuten määräosan, määräalan tai kiinteistöjen yhteisen alueen, luovutus (Puronen 2007, s. 38). Varainsiirtoverotuksessa ei ole kyse siitä, minkälaista kiinteää omaisuutta luovutetaan, vaan kyse on siitä, milloin tulkitaan tapahtuneen vastikkeellinen omaisuuden luovutus.

Jos kiinteistön luovutuksen yhteydessä on luovutettu irtainta omaisuutta, varainsiirtoveroa ei mene siitä osasta kauppahintaa, joka kohdistuu irtaimen. Edellytyksenä on, että vastikkeen jakautuminen kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken on selvitetty. Se, minkä katsotaan kuuluvan kiinteistöön ja siten olevan aina verollisen kauppahinnan kohteena, määräytyy kiinteistön ainesosia ja tarpeista koskevien yleisten periaatteiden mukaan. (MML, 2009b, s. 1)

Verotettavien luovutusten piiriä voidaan kuvata siten, että varainsiirtoveroa ei suoriteta vastikkeettomista saannoista. Luovutuksen käsitteen lähtökohtana on siten yksityisoikeudellinen luovutus (vrt. MK 1 luvun 1 § ja 4 luku), mutta VSVL:ssa siitä tehdään poikkeuksia. Varainsiirtoveroa ei peritä esimerkiksi yhteisomistussuhteen purkamisesta. Myöskään vuokraoikeuden perustamista vuokranantajan ja vuokramiehen kesken ei käsitteellisesti lueta VSVL:ssa luovutukseksi, joten se jää varainsiirtoveron ulkopuolelle. Vuokra- tai käyttöoikeuden perustamiseen rinnastuu myös vuokrasopimuksen uudistaminen. Vasta silloin kun rakentamis- ja siirtokelpoinen vuokra- tai käyttöoikeus siirretään toiselle vuokramiehelle, saantoa verotetaan. Tämä melko tavalla käsitteisiin perustuva tulkinta saa vahvistuksen hallituksen esityksen perusteluista (HE 121/1996, s. 11 ja 18). (Jokela ym. 2010, s. 395–396)

3.4.3 Varainsiirtoverovapaat kiinteistönluovutukset

Lahjojen, perintöjen ja testamenttien kautta saatujen kiinteistöjen lisäksi myös osa vastikkeellisista kiinteistösaannoista on VSVL:n nojalla verovapaita. VSVL 1 §:n yleissäännöksen mukaan valtiolle on suoritettava veroa kiinteistön luovutuksesta, mutta tietyt luovutukset ovat verovapaita joko verovelvolliseen tai luovutuksen tyyppiin liittyvien erityisehtojen perusteella.

Ensinnäkin VSVL 2 §:ssa luetellaan tyhjentävästi varainsiirtoverosta vapaat verovelvolliset. Huomioitavaa tässä pykälässä on erityisesti se, että verovapaus ei koske valtion liikelaitoksia. Valtion liikelaitoksilla tarkoitetaan valtion liikelaitoksista annetun lain (1185/2002) mukaisia liikelaitoksia, joiden toimialasta ja toiminnasta säädetään laitoskohtaisilla erityislaeilla. Valtion liikelaitosten määrää on viime vuosina vähennetty merkittävästi. Nykyisin valtion liikelaitoksia ovat vain Metsähallitus ja Senaatti-kiinteistöt. VSVL 3 § säätelee lisäksi verovapauden tilanteissa, joissa luovutuksensaajana on Euroopan yhteisöjen Suomessa sijaitseva toimielin ja omaisuus on hankittu toimielimen viralliseen käyttöön, sekä tämän lisäksi tilanteissa, joissa verovapaus perustuu kansainväliseen sopimukseen. Myös julkisyhteisön suorittamat kiinteistöjen hankinnat ovat verovapaita. VSVL 10 §:n perusteella veroa ei ole suoritettava, jos luovutuksensaajana on Ahvenanmaan maakunta, kunta, kuntayhtymä, seurakunta tai rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta. Verovapaus tulee kyseeseen edellä kuvatuissa tapauksissa vain silloin kun luovutuksensaajana on verovapauteen oikeutettu. Jos luovuttaja on säännöksissä mainittu verovapaa taho, ja saajana joku muu kuin säännöksissä mainittu yhteisö, vero on suoritettava normaalisti (Puronen 2007, s. 139).

Toisekseen VSVL:ssa on säädetty tyhjentävästi eräistä erityisehtojen täyttävien kiinteistönluovutusten verovapaudesta. VSVL 11 §:n mukaan ensiasunnon hankkiminen on verovapaata, mikäli pykälässä esitetyt ehdot täyttyvät. VSVL 12 §:ssä säädetään eräiden luvanvaraisten luovutusten verovapaudesta. Pykälän perusteella veroa ei suoriteta tapauksissa, joissa kunta on käyttänyt etuosto-oikeuttaan, eikä eräistä kumottujen maanhankintalain (391/1978) ja ulkomailla asuvien ja ulkomaisten yhteisöjen kiinteistönhankintojen valvonnan annetun lain (1613/1992) mukaisista luovutuksista. VSVL 13 § puolestaan säätelee eräistä verovapaista kiinteistön vaihdoista. Vaihdot, jotka johtavat elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksen tai metsäkeskuksen antaman todistuksen mukaan maa- tai metsätalouden harjoittamisen kannalta olennaisesti sopivampaan tilussijoitukseen, ovat pykälän pe-

rusteella verovapaita. Sama koskee vaihtoja, jotka on toteutettu LSL:n mukaisen luonnon-suojelualueen perustamiseksi. VSVL 14 § koskee puolestaan luovutuksia, joissa luovuttajana on valtio ja luovutus tapahtuu maatilatalouden kehittämisrahastosta annetun lain (657/1966), porotalouden ja luontaiselinkeinojen rahoituslain (45/2000) tai kolttalain (253/1995, Kolttal) mukaisiin tarkoituksiin. Edelleen samassa pykälässä säädetään, että verovapaus koskee tapauksia, joissa luovutuksensaajalle on myönnetty maatalouselinkeinolainsäädännön mukainen laina kiinteistön tai sen osan hankkimista varten tai luovutuksensaajan vastuulle on siirretty kyseisenlainen laina. VSVL 14.2 § säättää, että verovapauden edellytyksenä on elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksen antama todistus siitä, että luovutus tai laina vastaa pykälässä tarkoitettua luovutusta tai lainaa.

3.4.4 Verotusmenettelystä

Verovelvollinen on varainsiirtoveron osalta kaikissa tapauksissa luovutuksen saaja. Vero on suoritettava VSVL 7 §:n perusteella viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa tai jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole säädettyssä ajassa haettu tai sitä ei ole haettava¹⁰, kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Mikäli kiinteistönomistus ei siirry lopullisesti asiakirjan tekemisen yhteydessä, jätetään asia välipäätöksellä lepäämään (Puronen 2007, s. 171). VSVL 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta, jos veron määrä on vähemmän kuin kymmenen euroa. Mikäli kiinteistön luovuttajalla ei ole lainhuutoa tai vuokraoikeuden kirjausta nimissään, luovutuksensaaja vastaa myös välisaantojen mahdollisista varainsiirtoveroista viivästyskorkoineen. Vastuu koskee kuitenkin vain luovutuksia, jotka on tehty lainhuudon tai kirjallista hakemusta edeltäneiden kymmenen vuoden aikana. Jos saanto on pakkohuutokauppa, vastuuta aikaisempine luovutusten veroista ei ole (MML, 2009b, s. 2).

Verovelvollisen on itse maksettava varainsiirtovero. Lainhuutoa haettaessa on kirjaamisviranomaiselle esitettävä selvitys veron suorittamisesta. Jollei lainhuutoa tai kirjaamista ole säädettyssä ajassa haettu, korotetaan varainsiirtoveroa VSVL 8 §:än perustuen 20 %:lla jokaiselta alkavalta kuudelta kuukaudelta siitä päivästä lukien, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi viimeistään tullut hakea, vaikka vero olisi maksettu ajoissa. Veroa korotetaan kuitenkin enintään 100 %:lla. Viivästyskorotuksen tarkoituksena on paitsi varmistaa veron oikea-aikainen suorittaminen myös tukea kirjaamisjärjestelmää (Jokela ym. 2010, s. 398). Jos verovelvollinen maksaa varainsiirtoveroa liikaa tai aiheettomasti, palauttaa lääninverovirasto VSVL 40 §:n nojalla asianomaisen hakemuksesta liikaa suoritettua veron.

Varainsiirtoverosta seuraava verovelka voi myös vanhentua. Vanhentumisaikaa ei ole suoraan VSVL:ssä säädetty. Puronen esitti (2007, s. 193–194), että varainsiirtoverosaatavaan voidaan kuitenkin soveltaa yleistä saatavien vanhentumisaikaa, joka on kymmenen vuotta. Verovelka vanhenisi siis, jos verovirasto ei ryhdy toimiin veron perimiseksi kymmenen vuoden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi ollut viimeistään haettava. Edellä oleva vanhenemisaika koskee tapauksia, joissa verovelvollinen

¹⁰ Esim. seuraavanlaiset luovutukset:

- VSVL 5.1 §:n 3. kohdassa mainitun rakennuksen luovuttaminen maapohjasta erillään
- Pakkolunastusyksiköt
- Perustamisoikeuden luovutus

ei ole hakenut lainhuutoa. Jos verovelvollisella on lainhuuto, mutta varainsiirtovero on väärin perustein laskettu, on mahdollisen verovelan vanhenemisaika paljon kymmentä vuotta lyhyempi. KHO otti tuoreessa ratkaisussaan asiaan tiukahkon kannan, pitäen mainitussa tilanteessa määräaikana kahta vuotta¹¹.

KHO 13.9.2009 taltio 1930: A oli 1.12.2000 päivätyllä jakokirjalla suoritettussa vaihdossa saanut kokonaan omistukseensa A:n aikaisemmin veljensä kanssa puoleksi omistamat kiinteistön ja määräalan. A:lle oli 28.2.2001 myönnetty lainhuuto tilaan ja määräalaan ja vielä selvennyslainhuuto 2.1.2002 sanotusta määräalasta muodostettuun tilaan. Lainhuudon myöntämisen yhteydessä käräjäoikeus ei asiakirjojen mukaan ollut edellyttänyt A:n suorittavan kysymyksessä olevan saannon perusteella varainsiirtoveroa eikä antanut täydennyskehotusta. A:n käytyä vuonna 2005 selvittämissä asiaa verovirasto oli tehnyt laskelman A:n vaihdossa saamien tilaosuuksien arvoista ja toimittanut A:lle esitetyt pankkisiirtolomakkeen. A oli 29.8.2005 maksanut varainsiirtoveron. Korkein hallinto-oikeus katsoi, kuten hallinto-oikeuskin, että veroviraston tekemässä laskelmassa tilaosuuksien arvoista ja pankkisiirtokuitin esittämisessä ei ollut kysymys varainsiirtoverolain 33 §:n 1 momentissa tarkoitetusta varainsiirtoveron maksuunpanosta. Korkein hallinto-oikeus totesi, että varainsiirtoverolain 33 §:n 2 momentin mukaan varainsiirtoveron maksuunpano voidaan toimittaa kahden vuoden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jona lainhuutoa on haettu. Esillä olevassa asiassa laissa säädetyssä ajassa haetut lainhuudot oli myönnetty ilman selvitystä varainsiirtoveron suorittamisesta. Varainsiirtoveroa ei ollut myöskään maksuunpantu varainsiirtoverolain 33 §:n 2 momentissa säädetyssä ajassa eli vuoden 2003 loppuun mennessä. Vaikka varainsiirtoverolaissa ei ole säädetty abstraktisen varainsiirtoverovelan vanhenemisestä nimenomaisesti, sanotun lain 33 §:n 2 momentti sisältää erityisen vanhenemissäännöksen muun muassa lainhuudatettavan kiinteistönsaannon perusteella suoritettavan varainsiirtoveron osalta. Näin ollen A:n maksaessa 29.8.2005 varainsiirtoveron, se oli vanhentunut ja siten erehdyksessä suoritettu. A:lla oli oikeus saada takaisin 29.8.2005 suorittamansa varainsiirtovero lailisine korkoineen.

3.5 Kiinteistövero

3.5.1 Yleistä

Kiinteistöverolaki (654/1992, KiVL) astui voimaan 1.8.1992. Lain nojalla on määrätty kiinteistöveroa verovuodesta 1993 lähtien. KiVL:ssa säädetään kiinteistön arvon perusteella kunnalle vuosittain suoritettavasta kiinteistöverosta. Veron saaja on aina kiinteistön sijaintikunta. Kiinteistövero on vuosittain maksettava yleinen vero, jonka perusteena on kiinteistön arvo. Veron suuruuteen ei vaikuta se, kuka on verovelvollinen, eikä verovelvollisuutta ole kytketty myöskään TVL:n tai varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005, VAVL) verovelvollisuuteen (Jukkola ym. 2008, s. 163). Kiinteistöverovelvollisuus koskee siis myös niitä, jotka ovat muun lainsäädännön nojalla kokonaan tai osittain vapautettuja tulojen tai omaisuuden verotuksesta. Kiinteistöverovelvollisia ovat täten myös mm. yleishyödylliset yhteisöt, kunnat ja Suomen valtio.

¹¹ Samoihin määräaikoihin päätyivät Jokela ym. (2010, s.400).

3.5.2 Kiinteistöveron kiinteistökäsite

Kiinteistöverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan KiVL 2 §:n mukaan tonttia, tilaa ja muuta Suomessa olevaa itsenäistä maanomistuksen yksikköä, joka on merkitty tai olisi merkittävä kiinteistönä kiinteistörekisterilaissa tarkoitettuun kiinteistörekisteriin. Rakennuksen ja muiden kiinteistön ainesosien katsotaan kuuluvan kiinteistöön siltä osin kuin ne otetaan huomioon KiVL 15 §:ssä mainittuja arvostamisperusteita sovellettaessa. Lisäksi KiVL:n säännöksiä sovelletaan muulle kuin maanomistajalle kuuluvaan sellaiseen rakennukseen ja rakennelmaan, joka arvostetaan KVL 15 §:ssä mainittujen perusteiden mukaan, kiinteistöön kuuluvaan erottamattomaan määrälään ja rakennusmaahan, joka kuuluu yhteisalueissa (758/1989) tarkoitettuun yhteisalueeseen tai YhML:ssa tarkoitettuun yhteismetsään.

3.5.3 Kiinteistöverosta vapaat kiinteistöt, veron määräytyminen ja suorittaminen

Kiinteistöverolain 3 §:n nojalla osa kiinteistöistä on säädetty kiinteistöverosta osittain tai kokonaan vapaaksi. Kiinteistöveroa ei ole kyseisen pykälän mukaan suoritettava esimerkiksi metsästä, maatalousmaasta tai vesialueesta. KiVL 4 §:n perusteella veroa ei puolestaan tarvitse suorittaa silloin, kun verotus olisi vastoin Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen määräyksiä. Kiinteistöveron suorittamisesta on vastuussa KiVL 6 §:n nojalla kiinteistön omistaja tai omistajan veroinen haltija. Kiinteistön omistajalla tarkoitetaan KiVL 5 §:n perusteella sitä, joka omistaa kiinteistön kalenterivuoden alkaessa ja omistajan veroisella haltijalla sitä, jolla on kalenterivuoden alkaessa pysyvä hallintaoikeus kiinteistöön tai vastikkeeton hallintaoikeus kiinteistöön perintökaaren (40/1965), testamentin tai muun sellaisen perusteen nojalla, jonka voimassaolo ei perustu kiinteistön omistajan tai aikaisemman omistajan tekemään sopimukseen. Rakennuksesta tai rakennelmasta menevän veron on velvollinen suorittamaan rakennuksen tai rakennelman omistaja riippumatta hänen oikeudestaan maapohjaan, jolla rakennus tai rakennelma on. Omistajan veroinen haltija vastaa kiinteistöverosta siinä määrin, joka vastaa hänen hallintaansa kuuluvaa osaa kiinteistöistä.

KHO 1997/21: Verovelvollisten vapaa-ajan asunto sijaitsi tilalla, jossa oli rantaviivaa noin 300 metriä ja jonka kokonaispinta-alasta 2,43 hehtaaria oli luokiteltu metsämaaksi 1,6 hehtaaria, joutomaaksi 0,6 hehtaaria ja tonttimaaksi 2 000 neliömetriä. Kun otettiin huomioon tilan tosiasiallinen käyttö vapaa-ajankiinteistönä sekä sen sijaintiin ja muotoon nähden rajoitetut mahdollisuudet kestävään metsätalouden harjoittamiseen, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei tilasta osaakaan voitu pitää kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna metsänä. Tilasta oli niin ollen tullut määrätä kiinteistövero. Äänestys 6-2.

Kiinteistövero on kiinteistöveroprosentin mukainen osuus kiinteistön arvosta. Kiinteistön arvona pidetään KiVL:a sovellettaessa VAVL 5 luvun ja sen nojalla annettujen säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaa arvoa kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävältä ka-

lenterivuodelta. Muun kiinteistön kuin maatalan arvo määrätään erikseen maapohjan ja rakennusten osalta.¹²

Kiinteistöverolaissa on kuusi eri kiinteistöveroprosenttiluokkaa. Kiinteistön kuuluminen tiettyyn luokkaan määräytyy kiinteistön käyttötarkoituksen tai kiinteistön omistajan mukaan. Kunnanvaltuusto määrää KiVL 11 §:n nojalla kunnan kiinteistöveroprosenttien suuruuden vuosittain samalla, kun se vahvistaa varainhoitovuoden kunnallisveroprosentin. Jos ilmoitusta ei ole annettu määräajassa, verotuksessa voidaan noudattaa edellisen vuoden kiinteistöveroprosentteja, kuitenkin vähintään alinta lain mukaista prosenttia. Jokaisen kunnan tulee määrätä kaksi kiinteistöveroprosenttia; yleinen kiinteistöveroprosentti ja vakituisen asuinrakennuksen kiinteistöprosentti. Yleistä kiinteistöveroprosenttia sovelletaan jokaiseen verotettavaan kiinteistöön, jollei kiinteistöä luokitella KiVL 12-14 §:ssä mainituiksi kiinteistöiksi, esimerkiksi vakituiseksi asuinrakennukseksi.

Kiinteistöveron toimittaa verovirasto, joka laskee ja maksuunpanee kiinteistöveron. Kiinteistöveroa ei määrätä, jos verovelvollisen veron määrä olisi pienempi kuin 17 euroa. Kunnan velvollisuutena on selvittää vuosittain kunnassa olevat rakentamattomat rakennuspaiikat ja ilmoittaa ne samoin kuin muut tarpeelliset tiedot ja asiakirjat verovirastolle verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua varten. Verovelvolliselle, jolle on maksuunpanttu kiinteistöveroa, on lähetettävä verotuspäätös ja valitusosoitus.

¹² Maatilojen ja kokonaan kiinteistöverotuksen piiriin kuuluvien kiinteistöjen välistä rajanvetoa kiinteistön pinta-alatietojen valossa on selvitetty mm. KHO:n ratkaisuissa 1996/2473, 1997/638, 1997/1537 sekä 1997/2333 (Vero 2010, s. 558).

4

Kiinteistötoimitusten veroseuraamukset

Tässä luvussa tutkitaan kiinteistötoimituksiin liittyviä veroseuraamuksia. Aluksi tarkastellaan veroseuraamuksia lähtökohtaisesti, eli seuraamuksia, jotka ilman erikseen säädettyä tai todettua poikkeusta tulevat kyseeseen. Tämän jälkeen tuodaan esiin lähtökohtaisten seuraamusten sijaan sovellettavaksi tulevat erityiset tapauskohtaiset veroseuraamukset. Näiden vero-, tapaus-, toimitus- tai asianosaissidonnaisten veroseuraamusten tarkastelu tehdään kiinteistötoimituslajeittain ja verolajeittain jaoteltuna. Tietyn kiinteistötoimituksen kohdalla käsitellään siis vain sitä verolajia, jossa on lähtökohdasta poikkeava veroseuraamus kyseisen kiinteistötoimituksen osalta. Tässä poikkeavien veroseuraamuksen tarkastelussa käsitellään ensin KML:n mukaiset toimitukset, jonka jälkeen on vuorossa muun lain säädännön mukaisten kiinteistötoimitusten tarkastelu.

4.1 Veroseuraamukset lähtökohtaisesti

Kiinteistötoimituksissa tehtävistä ratkaisuista tai toimituksista itsestään seuraavien veroseuraamusten välille ei tarvitse tehdä eroa sen mukaan, että onko toimituksessa tehty ratkaisu syntynyt asianosaisten sopimuksella tai vastoin asianosaisten tahtoa. Veroseuraamukset ovat riippumattomia siitä, millä tavalla toimituksessa on ratkaisuun päädytty. Tämä tulee huomiotavaksi erityisesti kahdessa tapauksessa: pakkolunastukseen rinnastettavan menettelyn mukaisissa korvauksissa ja tilikorvauksissa. Mikäli lunastaja ja lunastettavan omaisuuden haltija sopivat toimituksessa korvauksista, verotetaan nämä korvaukset samalla tavalla kuin toimitusinsinöörin määräämät korvaukset. Vastaavasti tilikorvausten verotus on riippumaton siitä, perustuvatko ne osakkaiden sopimukseen vai toimitusinsinöörin suorittamaan jakoon.

4.1.1 Arvonlisävero

Arvonlisäverotuksen näkökulmasta katsoen kiinteistön- ja käyttöoikeudenluovutuksia on kahdenlaisia; verottomat ja verolliset kiinteistön- ja käyttöoikeudenluovutukset. AVL 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun vastaa- van hyödykkeen luovuttamisesta.

AVL 29 § sisältää tyhjentävän listan verollisista kiinteistönluovutuksista.

AVL 29 §: Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

- 1) rakentamispalvelun myynnistä;*
- 2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynnistä;*
- 3) hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta;*

5) pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköintipaikkojen luovuttamisesta;

AVL 29 §:n perusteella verolliseksi säädettyjen kiinteistöluovutusten verottomuudelle ei hallituksen esityksen mukaan ole hallinnollisia syitä tai verotuksen neutraalisuus tai veron kertaantumisen estäminen edellyttävät verollisuutta (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 341). Maa- ja kiviaineksina pidetään AVL:ssa maata, hiekkaa, soraa, kiveä ja turvetta.

Samalla kun alkutuotanto eli maa- ja metsätalous muuttuivat arvonlisäverollisiksi, myös maa- ja kiviaineiden otto-oikeuden, metsänhakkuuoikeuden, ja metsästys- taikka kalastusoikeuden myynti säädettiin arvonlisäverolliseksi. Oikeuskäytäntö on tulkinnut säännöstä siten, että verollista myyntiä on yhtäläillä kertaluonteinen luovutus kuin pitempiaikainen vuokrasuhdekin. (Jukkola ym. 2008, s.254)

KHO 21.1.1997 taltio 65: Metsästys- ja kalastusoikeuden vuokraamista ei pidetty 27 §:ssä tarkoitettuna kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisena, vaan siihen sovellettiin 29 §:n 2 k:n metsästys- tai kalastusoikeuden myyntiä koskevaa sääntöä. Vuokranantajan oli siten suoritettava vuokrauksesta arvonlisävero. (Ään. 3-2)¹³ (AVL 29 §)

Kiinteistöltä tapahtuva maa-aineksen otto-oikeuden myynti voi olla verovapaata, kun tilan kaiken maa-aineksen myynti tapahtuu yhdellä kaupalla yhdelle ostajalle. KVL:n päätöksensä 155/30.5.1994 ilmenee verovapauden edellytykset. (Hukkanen 2007, s. 86)

KVL 1994/155: Maanviljelijä aikoi myydä otto-oikeuden tilallaan sijaitsevaan n. 60 000 kuution soraesiintymään yhdellä kaupalla yhdelle ostajalle. Hän ei harjoittanut muuta toimintaa, josta hän olisi ollut arvonlisäverovelvollinen. Hän ei ollut aiemmin myynyt soraa tai soranotto-oikeuksia eikä hänelle jäisi kaupan jälkeen myytävää soraa. Luovutusta ei tässä tapauksessa pidetty liiketoiminnan muodossa tapahtuvana arvonlisäverollisena myyntinä.

4.1.2 Tulovero

4.1.2.1 Luovutusvoiton vero

Luovutusvoiton veroa voi joutua maksamaan kaikenlaisen kiinteän tai irtaimen omaisuuden luovutuksessa syntyneestä voitosta. TVL:n säännöksiä sovelletaan yhtenevästi sekä kiinteän että irtaimen omaisuuden luovutusvoiton verottamisessa lukuun ottamatta TVL 48-49 §:n eräitä säännöksiä luovutusvoiton verovapaudesta. Pääsäännön mukaan kaiken-

¹³ Euroopan Yhteisöjen Tuomioistuin totesi 6.12.2007 annetussa tuomiossaan C-451/06, ettei kalastusoikeuden luovutuksessa ole kysymys verottomasta kiinteistön luovutuksesta. Tuomiossa tulkittiin, että kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan ja sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella, kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuvaa vastikkeellista kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden myöntämistä ei ole pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena, koska sopimuksella ei anneta oikeutta hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

laisen omaisuuden luovutuksesta saadut luovutusvoitot ovat pääomatuloina veronalaisia täysimääräisesti. Pääsääntöön on esitetty eräitä poikkeuksia TVL 48-49 §:ssä.

Omaisuuden luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan TVL 46 §:n mukaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön saamasta luovutushinnasta vähennettävä määrä on kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia ja, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40 prosenttia luovutushinnasta. Verovelvollisen omistusaikanaan tekemien omaisuuden perusparannuksista aiheutuneet menot luetaan myös hankintamenoihin. Mikäli omaisuus saadaan vastikkeettoman saannon kautta, hankintamenoksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo.

Verovapaista luovutusvoitosta säädetään TVL 48 §:ssä. Verovapaita luovutusvoittoja ovat esimerkiksi tapaukset, joissa oma asunto luovutetaan vähintään kahden vuoden hallinnan tai omistamisen jälkeen (ns. oman asunnon luovutusvoitto), alle 5 000 euron arvoisen tavanomaisen koti-irtaimiston luovutukset ja luovutukset valtiolle luonnonsuojelualueeksi. Myös sukupolvenvaihdos maa- ja metsätiloilla, avoimissa yhtiöissä, kommandiittiyhtiöissä, sekä yhteisöjen vähintään 10 %:n omistusosuuden tuovien osuuksien tai osakkeiden suhteen, on TVL 48 §:ssä esitettyjen ehtojen täytyessä verovapaa luovutus. Vähäisistä luovutuksista ei myöskään suoriteta luovutusvoiton veroa. Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saama omaisuuden luovutusvoitto ei ole TVL 48.6 §:n mukaan veronalaista tuloa, jos verovuonna luovutetun omaisuuden yhteenlasketut luovutushinnat ovat enintään 1 000 euroa. Säännöstä sovellettaessa ei oteta huomioon sellaisen omaisuuden luovutuksia, joista saatu voitto on muualla laissa säädetty verovapaaksi, eikä tavanomaisen koti-irtaimiston tai muun siihen rinnastettavan henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetun omaisuuden luovutuksia.

Osittain verovapaista luovutusvoitoista säädetään TVL 49 §:ssä.

TVL 49 §: Osittain verovapaat luovutusvoitot

Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa luovutushinnasta vähennetään vähintään 80 prosenttia, jos

- 1) kiinteä omaisuus, toisen maalla oleva rakennus tai niiden pysyvä käyttöoikeus, joita verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa, on luovutettu kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/77) mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä;*
- 2) kiinteistö on vapaaehtoisesti luovutettu sellaiseen tarkoitukseen, johon vastaanottajalla on oikeus lunastaa kysymyksessä olevan kaltaista omaisuutta tai saada sen pysyvä käyttöoikeus mainitulla menettelyllä;*
- 3) verovelvollinen on vesistön patoamista tai säännöstelyä varten vapaaehtoisesti luovuttanut omaisuuden tai pysyvän käyttöoikeuden mainituista toimenpiteistä hyötyä saavalle voimalaitoksen omistajalle sellaiseen tarkoitukseen, johon valtiolle on annettu lunastusoikeus;*
- 4) kiinteä omaisuus luovutetaan valtiolle, maakunnalle, kunnalle tai kuntayhtymälle.*

Edellä 1 momentissa tarkoitettua huojennusta ei sovelleta luovutettaessa omaisuutta valtion liikelaitokselle muuhun kuin luonnonsuojelutarkoitukseen, puolustusvoimien käyttöön, tutkimustarkoituksiin tai muuhun vastaavaan yhteiskunnalliseen tarkoitukseen.

Osittain verovapaaseen luovutusvoittoon palataan tarkemmin luvussa 4.5.2.

4.1.2.2 Metsätilan luovutusvoiton verotus

Eräät metsätalouden pääomatuloissa esiintyvät tekijät vaikuttavat myös siihen, minkälaiseksi metsätilan luovutuksessa luovutusvoiton vero lopulta muodostuu. Esimerkiksi metsävähennyksellä ja sen mahdollisella käytöllä on merkittävä rooli laskettaessa metsäkiinteistön hankintamenoa. Kun metsätila tai -alue luovutetaan, luovutusta ei käsitellä osaksikaan puutavaran luovutuksena eikä siinä siis synny puun myyntituloa. Näihin luovutuksiin sovelletaan yksinomaan luovutusvoittoverosäännöksiä (Andersson & Linnakangas 2006, s. 161). Metsän hankintamenoa ovat varsinaisen kauppahinnan lisäksi myös varainsiirto- tai leimavero, lainhuudatuskulut ja mahdolliset tilan lohkomiskulut, kaupantekokulut ja matkakulut (Hukkanen 2007, s. 29–30). TVL 46.8 §:n nojalla metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään se määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta

4.1.2.3 Maa-ainestulot

Maa-aineksista saadut tulot ovat TVL 32 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa. MVL 3.3 §:n mukaan kyseiset tulot eivät ole maatalouden tulolähteen tuloa. Myöskään tällaiseen maa-aineksen ottamiseen perustuvaan tuloon kohdistuvat menot tai korot eivät kuulu maatalouden tulolähteeseen. Maatilalta saatavat maa-ainestulot ovat siten henkilökohtaista tuloa. Maa-aineksista saatujen tulojen verotukseen ei sovelleta hankintameno-olettamaa¹⁴. Toisaalta soran- ja hiekanottoaikan, kivilouhoksen, turvesuon ja muun sellaisen omaisuuden hankintamenosta voidaan tehdä verotuksessa huomioitava poisto TVL 114.2 §:n nojalla kunakin verovuonna käytettyä ainesosamäärää vastaavalta osalta. Tämä ainesosavähennys perustuu ajatukseen, että maa- ja kiviaineksen myynti on pääoman luovutusta, joka alentaa kiinteistön arvoa (Ossa 2002, s. 26).

Mikäli maa-aineksia sisältävä kiinteistö luovutetaan vastikkeellisesti, sovelletaan luovutus hintaan kokonaisuudessaan luovutusvoiton verotuksen säännöksiä. Luovutusvoiton mahdollinen hankintameno-olettama koskee tällöin myös maa-aineksia. Tämä johtaa verokohdetelun eriarvoisuuteen maa-ainesten luovutustavan osalta. Vaikka saadusta tulosta voidaankin vähentää TVL 114.2 §:n ainesosavähennys, pelkän maa-aineksen myynti on ankarammin verotettua kuin maa-aineksen sisältävän kiinteän omaisuuden luovutus hankintameno-olettaman vuoksi.

4.1.3 Varainsiirtovero

¹⁴ Kanta perustuu päätökseen KHO 1994 t. 3007.

Siinä missä pääomatulon vero koskee kiinteän omaisuuden tuottamien tulojen verotusta ja luovutusvoiton vero omaisuuden luovutusta koituvien tulojen verotusta, koskee varainsiirtovero kiinteän omaisuuden tai käyttöoikeuden saannosta seuraavaa verotusta. Toimitukseen liittyy yleensä sekä tulo- tai luovutusvoiton veroon että varainsiirtoveroon kohdentuvia seuraamuksia, mutta kuitenkin siten, että samalle henkilölle ei tule seuraamuksia kahdesta eri verolajista. Erityisesti tämä korostuu tapauksissa, joissa omaisuutta luovutetaan vastikkeellisesti. Näissä tapauksissa jako verolajien kesken voidaan esittää yksinkertaisesti siten, että luovuttaja maksaa luovutusvoitostaan luovutusvoiton veron TVL:n säännösten mukaan ja saaja maksaa saantonsa vastikkeen arvosta varainsiirtoveroa VSVL:n säännösten mukaan.

Varainsiirtoveroon liittyvien kysymysten tunnistaminen on vapaaehtoisten kauppojen osalta melko yksinkertaista. Kiinteistötoimitusten osalta asiaa vaikeuttaa se, että VSVL:ssa ei ole kiinteistötoimituksia koskevia pykäläiä, vaan kiinteistötoimitusten varainsiirtoveroon liittyvät veroseuraamukset joudutaan tulkitsemaan vapaaehtoisia kauppvoja koskevien pykäläien perusteella. Tämä korostuu erityisesti VSVL 13 §:ssä, jossa eräät kiinteistöjen vaihdot on säädetty verovapaiksi. Tätä pykälää ei voi käyttää perusteena sille, miksi kiinteistötoimituksena suoritettavat vaihdot voisivat olla verovapaita, vaan pykälää voidaan käyttää vain siinä tapauksessa, jos kiinteistötoimituksella pyritään samaan kuin pykälän mukaisilla vapaaehtoisilla vaihdoilla. Esimerkkinä mainittakoon luonnonsuojelualueen perustaminen. Kiinteistötoimituksena suoritettavan vaihdon verovapauden perustelu täytyy sen sijaan hakea esimerkiksi toimituksen edellytyksistä ja tarkoituksesta.

Varainsiirtoveroa maksetaan vastikkeellisen saannon mukaisesta vastikkeesta säädetty neljä prosenttia, jollei saaja ole erikseen säädetty varainsiirtoverosta vapaaksi tai saanto ole tyypiltään varainsiirtoverosta erikseen säädettyä vapaa. Varainsiirtoveroa maksetaan myös MK 14 luvun 2 §:n mukaisista kirjaamisvelvollisuuden alaisten vuokra- ja käyttöoikeuksien vastikkeellisista luovutuksista. Varainsiirtoverovelvollisuuden tunnistamisessa on lähinnä vaikeaa se, että milloin omaisuuden tai käyttöoikeuden tulkitaan tulleen hallintaan vastikkeellisella saannolla tai varainsiirtoveron alaisella vaihdolla. Varainsiirtoveron alaisissa vaihdoissa on lisäksi huomioitava, että vero on maksettava kummastakin saannosta.

KHO 2001:25: Vesivoiman käyttöoikeuden luovutuksesta ei ollut suoritettava varainsiirtoveroa.

4.1.4 Kiinteistövero

Kiinteistötoimitusten seurauksena tulevat kiinteistöveroon liittyvät seuraamukset näkyvät yleensä vasta seuraavan kalenterivuoden verotuksessa. Tämä tarkoittaa myös sitä, että maksetun kiinteistöveron reaalin määrä ei vaihdu kesken vuotta. Ts. vaikka omaisuuden arvo pienenee, ei tämä johda korvausvelvollisuuteen omaisuuden arvon mukaan maksetun kiinteistöveron osalta.

KKO 1999:94: Tienpitäjä ei ollut velvollinen suorittamaan kiinteistönomistajalle korvausta tämän tietarkoituksiin otetusta kiinteistöstä haltuunottovuodelta maksamasta kiinteistöverosta.

Kiinteistövero voidaan myös katsoa tietyissä tilanteissa muussa verotuksessa vähennyskelpoiseksi. MVL 6 §:ssä luetellaan eräitä maatalouden tulosta vähennyskelpoisia menoja. Kiinteistövero on maatalouden tulolähteessä vähennyskelpoinen siltä osin kuin se kohdistuu maatalouden käytössä olevaan kiinteistöön.

KVL 1993/1: Maanviljelijä A:lle määrätty neljää vakituiseen asumiseen tarkoitettua rakennusta koskeva kiinteistövero oli vähennyskelpoinen A:n harjoittaman maatalouden tulosta.

Kiinteistöveroa suoritetaan niistä kiinteistöistä, joita ei ole erikseen säädetty verovapaaksi KiVL 3-4 §:ssä. Verovapaus on mahdollista lähinnä kiinteistön käytön perusteella; ts. kun kiinteistön ei katsota olevan yleisessä käytössä tai kun kiinteistö on suoraan käytössä verovelvollisen tulonhankkimisvälineenä. Kiinteistöveron näkökulmasta sillä ei ole väliä, onko kiinteistö käytössä suoraan yleisenä alueena vai sen liitännäisalueena.

KHO 20.7.2001 taltio 1715: Yleisen tien liitännäisalueen maapohjasta ei ollut suoritettava kiinteistöveroa.

4.2 Kiinteistönmuodostamislain toimitusten lähtökohtaisesta poikkeavat veroseuraamukset

4.2.1 Lohkominen

4.2.1.1 Arvonlisävero

Lohkomistoimituksen toimituskustannuksilla on tietyissä tapauksissa arvonlisäveroon liittyviä seuraamuksia. Verohallituksen 10.10.2003 antama kannanotto, **Dnro 1531/345/2003**, käsittelee maatilakaupan yhteydessä tehtävien kiinteistötoimitusten toimituskulujen vero- vähennysoikeutta:

Maatilakaupan yhteydessä verovelvollisuusaiikana syntyvien halkomis-, lohkomis- tai muiden kulujen arvonlisävero on vähennyskelpoista alkutuotannon arvonlisäverotuksessa siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Jos kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa vain osittain, vähennyskelpoista on vain se suhteellisen osa kuluista, joka vastaa kiinteistön vähennykseen oikeuttavaa käyttöä. Sen sijaan jos halkominen tai lohkominen aiheutuu osituksesta, pesänjaosta, lahjasta tai perinnönjaosta, kuluja ei voida vähentää, koska nämä kulut eivät liity verollisen liiketoiminnan harjoittamiseen.

Kannanotolle löytyy perusteita myös lainsäädännöstä. Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten esimerkiksi toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron (AVL 102 §). Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Koska toimituksessa on kyse palvelun tilaamisesta toiselta verovelvolliselta, on vähennysoikeus perusteltu. Tämä vähennysoikeus koskee myös muuta arvonlisäverollista liiketoimintaa kuin vain alkutuotantoa, mikäli kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa.

4.2.2 Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevat toimitukset

4.2.2.1 Varainsiirtovero

Erillisten vesijättöjen ja alueiden kohdalla veroseuraamuksista puhuttaessa on tarkasteltava varainsiirtoveron taannehtivuutta aikaisempien luovutusten, ns. välisaantojen, osalta. Lähtökohtaisesti vastuu aiemmista maksamatta olevista veroista on VSVL 9 §:n nojalla niistä luovutuksista, jotka on tehty hakemuksen tekemistä edeltäneiden kymmenen vuoden aikana. Asiassa täytyy kuitenkin ottaa huomioon vuonna 1997 tapahtunut lakiuudistus, jossa VSVL korvasi aikaisemmin voimassa olleen leimaverolain. Leimaverolaissa ei ollut säädestä verovastuun vanhentumisesta, jolloin oli mahdollista, että verovastuu oli pidempi kuin mitä VSVL:ssa säädetään.

KHO 2002:45: Määräalan omistajan oli, hakiessaan 7. 12. 1998 lainhuutoa ennen varainsiirtoverolain voimaantuloa hankkimalleen määräalalle, suoritettava varainsiirtovero kaikista kysymyksessä olevan määräalan ennen varainsiirtoverolain voimaantuloa tapahtuneista luovutuksista riippumatta siitä, milloin ne olivat tapahtuneet.

Ratkaisussa voitiin soveltaa VSVL 61 §:ä, jonka mukaan ennen lain voimaantuloa tehdystä määräalan luovutuksesta vero on suoritettava lainhuutoa haettaessa. Tämä tarkoittaisi sitä, että erillisten alueiden osalta lainhuutoa haettaessa olisi hakijan suoritettava veroa kaikista aikaisemmista kyseisen määräalan luovutuksista. Kuitenkin asiassa on otettava huomioon myös säännös yleisestä varainsiirtoverovelan maksuunpanemisesta. VSVL 33.3 §:n mukaan vero, joka on jäänyt maksamatta, voidaan maksuunpanna, jos lainhuutoa ei ole haettu, kymmenen vuoden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jona lainhuutoa tai kirjaamista olisi viimeistään ollut haettava. Jos veroa ei maksuunpanna määräajassa, on tilanne se, että verovelka vanhenee eikä sitä voi enää jälkikäteen periä. Mikä sitten on erillisten vesijättöjen ja alueiden osalta se ajankohta, jona lainhuutoa tai kirjaamista on viimeistään haettava?

Kysymykseen on haettava vastaus siitä, miten kyseiset alueet muodostetaan kiinteistöiksi ja merkitään kiinteistöjärjestelmään. Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevat toimitukset poikkeavat merkittävästi muista kiinteistötoimituksista siinä, että mihin toimitus itse asiassa perustuu. Yleensä kiinteistötoimituksessa saanto perustuu aikaisemmin tehtyyn luovutukseen, sopimukseen tai muuhun omistusperusteeseen. Erillisiä vesijättöjä ja alueita koskevissa toimituksissa saantoperusteena on itse kiinteistötoimitus ja siinä tehtävä päätös omistusoikeudesta. Tällainen viranomaisen päätökseen perustuva saantoperuste poikkeaa normaalista toimituksesta myös lainhuudatusajan suhteen, joka alkaa mainituissa toimituksissa kiinteistön merkitsemisestä kiinteistörekisteriin (Jokela ym. 2010, s. 274). Saantoperusteen poikkeavuus on todettu myös KML 40.2 §:ssä, jossa katsotaan, että erillisten alueiden ja vesijättöjen osalta toimituksessa laaditun selitelmän on ote riittävä selvitys lainhuutoa hakevan saannosta. Erillistä aluetta tai vesijättöä ei voida lainhuudattaa ennen kuin ne on toimituksessa liitetty kiinteistörekisteriin ja todettu hakijan omistussuhde kyseisiin alueisiin. Näin ollen se ajankohta, jolloin varainsiirtovero voidaan viimeistään maksuunpanna, on riippuvainen sen kiinteistötoimituksen ajankohdasta, jossa omistusoikeus lainvoimaisesti määrätään.

Erillisten alueiden ja vesijättöjen saantojen veroseuraamusten osalta on siis tarkasteltava sitä lainsäädäntöä, mikä oli voimassa alueen luovutuksen aikana. Jos alueen välisaanto on tapahtunut leimaverolain aikana, ei nykyisestä VSVL:sta löydy säädöstä, joka kumoaisi verovelvollisuuden takautuvan ajallisen ulottuvuuden. Sen sijaan VSVL 61 § osoittaa ajasta riippumattoman vastuun aikaisimmista määräalan luovutuksista. Jos taas saanto on tapahtunut varainsiirtoveron aikakaudella, verovelan vanheneminen on puolestaan mahdollista, jos varainsiirtoveroa ei säädettyssä ajassa suoriteta tai maksuunpanna.

4.2.3 Halkominen

4.2.3.1 Arvonlisävero

Halkomistoimituksen toimituskuluihin sisältyvän arvonlisäveron saa vähentää arvonlisäverotuksessa, jos kyse on arvonlisäverolliseen alkutuotantoon liittyvästä toimituksesta. Vähennysoikeus perustuu lohkomistoimituksen tapaan Verohallituksen 10.10.2003 antamaan kannanottoon, **Dnro 1531/345/2003**:

Maatilakaupan yhteydessä verovelvollisuusajana syntyvien halkomis-, lohkomis- tai muiden kulujen arvonlisävero on vähennyskelpoista alkutuotannon arvonlisäverotuksessa siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa.

Lohkomistoimituksen tapaan verovähennysoikeus voitaisiin myöntää myös AVL 102 §:n nojalla. Halkomistoimituksissa arvonlisäveron vähennyskelpoisuudella on paljon suurempi merkitys kuin lohkomistoimituksessa johtuen yksinkertaisesti siitä, että halkomistoimituksen toimituskulujen ollessa merkittävästi suurempia kuin lohkomistoimituksen, on myös vähennettävä arvonlisävero merkittävästi suurempi.

4.2.3.2 Tulovero

Halkomisessa jakoperusteesta poikkeamisen seurauksena saatu korvaus rinnastetaan tuloverotuksessa kiinteän omaisuuden luovutukseksi, josta on maksettava kiinteän omaisuuden TVL 32 §:n mukaisena pääomatulona luovutusvoiton vero. KVL on ottanut tilikorvausten verotukseen kantaa koskien puustotilikorvausta:

KVL 1995/81 (9.3.1995): Osakkaan maksamaa puustotilikorvausta pidettiin vastikkeellisena saantona ja osakkaalla oli oikeus tältä osin tuloverolain 55 §:ssä tarkoitettuun metsävähennykseen. Vastaavasti osakkaan saama puustotilikorvaus katsottiin veronalaiseksi tuloksi. Jos osakas myy metsää puustotilikorvauksen maksamista varten, häntä verotetaan puun myyntitulojen verotuksen mukaisesti.

Tilikorvauksien katsottiin siis olevan normaaleja omaisuuden luovutuksen vastikkeita, joiden veroseuraamukset vastaavat normaalia omaisuuden luovutusta. Valitettavasti päätöksestä ei selviä, että pidetäänkö halkomisen tilikorvauksia osittain verovapaana luovutusvoittona. Kysymys on siitä, että voidaanko halkominen toimituksena rinnastaa pakkolunastuksen kaltaiseen menetelmään. Koska edellä on todettu tilikorvausten vastaavan saantoa, ts. kyse on omaisuuden luovutuksesta, asiaa voidaan tutkia TVL 49 §:n säännösten mukaan. LunL:n mukaisessa pakkolunastuksessa ja siihen rinnastettavassa menetelmässä sovelletaan TVL 49 §:n korotettua hankintameno-olettamaa. Kysymys ei ole yksiselitteinen,

koska vaikka halkominen onkin loppujen lopuksi tilojen pakkomuodostamista, tosin osakaiden toiveet huomioon ottaen, ei kyse ole luovutuksesta, johon vastaanottajalla olisi TVL 49 §:n vaatima lunastusoikeus. Toisaalta samankaltainen tilanne on myös uusjakotoimituksissa, joissa on vastaavasti käytössä korotettu hankintameno-olettama. Johtopäätöksenä on, että ilman sitovaa oikeusnormia ei voida varmasti sanoa, että onko tilikorvauksissa sovellettava korvausten saajan suhteen korotettua hankintameno-olettamaa, vaikka se verotuksen ja toimituksen tarkoitus huomioon ottaen tuntuukin luonnolliselta. Tähänastisessa käytännössä korotettua hankintameno-olettamaa ei ole halkomisissa sovellettu (MML 2010a, s. 5).

Tilikorvauksiin liittyvillä omaisuuden luovutusvoiton ja hankintamenon veroseuraamuksilla on oikeuskäytännössä perusteltu myös tarkoituksenmukaisen halkomistavan valintaa:

KKO 2007:22: KKO ei muuttanut maa- ja metsäoikeuden tuomiota Dnro 03/746, jossa maa- ja metsäoikeus katsoi, että myös veroseuraamukset on huomioitava samoin kuin osituksen yhteydessä. Suurista tilikorvauksista aiheutuu veroseuraamuksia, jotka ovat erilaisia korvauksen saajan ja maksajan kannalta. Maa- ja metsäoikeus katsoi, että kokonaisarvohalkominen on tässä tapauksessa tarkoituksenmukaisempi halkomistapa.

Päätöstä voidaan pitää selvänä merkinä siitä, että tilikorvauksiin kohdistuvat veroseuraamukset on otettava huomioon jakosuunnitelmassa, jotta halkomisessa päästään oikeudenmukaiseen lopputulokseen. Tilikorvausten veroseuraamus on Maa- ja metsäoikeuden mukaan erilainen saajan ja maksajan kannalta. Mikäli halkominen suoritetaan miettimättä veroseuraamuksia, tulos voi olla tarkoituksenmukainen siinä vaiheessa kun toimitus julistetaan päättyneeksi, mutta veroseuraamusten tullessa maksettaviksi ei halkomisen lopputulos enää vastaakaan jakoperustetta. Tällöin ensiarvoisen tärkeää olisi aukoton tieto kaikista halkomisen veroseuraamuksista. Mielestäni vallitseva olotila on, että tällä hetkellä halkomisen veroseuraamuksista ei ole olemassa vaadittua aukotonta tietoa esimerkiksi hankintameno-olettaman suhteen.

4.2.3.3 Varainsiirtovero

Varainsiirtoveroa ei ole VSVL 4.2 §:n mukaan suoritettava kiinteistön saannosta tai sen osasta, joka perustuu lahjaan, perintöön, testamenttiin tai yhteisömuutoksen purkamiseen. Halkomisessa on kyse tilan yhteisömuutoksen purkamisesta kiinteistötoimituksessa. Varainsiirtoveroa ei siis ole suoritettava halkomisessa siltä osalta saantoa, joka perustuu omistuksen mukaiseen jakoperusteeseen. Jakoperusteesta poikkeamisesta maksettavasta tilikorvauksesta on sen sijaan ilmeisesti suoritettava varainsiirtovero. Hallituksen esityksessä (HE 121/1996, s. 17) kirjoitetaan, että yhteisömuutoksen purkamisen yhteydessä maksetun vastikkeen perusteella on suoritettava veroa. Asiasta ei kuitenkaan ole olemassa selkeää oikeusnormia, koska varainsiirtoverolaissa puhutaan osituksen yhteydessä tapahtuvasta saannosta. Voidaanko halkomista, joka on tarkoitettu käytettäväksi yhteisömuutoksen purkamisessa, tulkita ositukseksi? Mielestäni halkominen on tässä yhteydessä VSVL:n tarkoittama ositus. Tällöin tulkinta on, että saantojen tilikorvaukset ovat varainsiirtoveron alaisia kiinteistön saantoja. Ongelmaksi tulkitseen kuitenkin halkomistoimituksen luonteen toimitusmiesten päätöksiin perustuvana yhteisömuutoksen purkamistoimituksena. Vaatimus omistusoikeuden luovutuksesta ei välttämättä toteudu, koska halkomisessa poikkeaminen jakoperusteesta tehdään toimitusmiehen päätöksellä asianosaisen luovutuksen sijasta.

Asiaan löyhästi liittyvä tuomio jakoperusteesta poikkeamisen veroseuraamuksista on Oulun Hallinto-oikeuden 16.11.2000 tekemä päätös **457/I** uusjaon tilikorvauksista. Päätöstä ei voi suoraan epäilyksettä soveltaa halkomisiin, koska päätöstä perusteltiin mm. sillä, että uusjako on toimitusmiesten päätöksiin perustuva järjestelytoimitus, jonka tarkoitus on voimassa olevia omistussuhteita muuttamatta järjestellä kiinteistöjen kesken tilukset uudelleen siten, että alueen kiinteistöjaotus paranee. Halkomisen luonne eroaa uusjaosta siinä, että halkominen ei ole järjestelytoimitus, mutta merkittävämpi ero löytyy toimituksen tarkoituksesta. Uusjaon tarkoituksena on alueen kiinteistöjaotuksen parantaminen, mikä on myös VSVL 13 §:ssä mainittu ehto verovapaudelle ilman kiinteistötoimitusta suoritettavien vaihtojen suhteen. Halkomisessa tällaista vastaavaa tarkoitusta ei ole. Avoimeksi kysymykseksi jääkin, että kuinka paljon uusjakotoimituksen vaatimus kiinteistöjaotuksen parantamisesta itse asiassa vaikutti verovapauden myöntämiseen myös määrättyjen tilikorvausten suhteen.

4.2.4 Tilusvaihto

4.2.4.1 Tulovero

Tilusvaihdossa on kyse kiinteistöjen tai yhteisalueiden kesken tehtävästä alueiden tai osuuksien vaihdosta. Täten kyseessä ei ole sellainen TVL 32 §:ssä tarkoitettu omaisuuden luovutus tai muu tuotto, joka olisi veronalaista. Asia on myös todettu oikeuskäytännössä:

KHO 7.11.2006 taltio 2938 (2006:81): A oli luovuttanut vapaaehtoisessa tilusvaihdossa asemakaava-alueella sijaitsevasta tontistaan rakennusmaata 484 neliometriä ja saanut viereisessä korttelissa olevista B:n tonteista yhteensä 484 neliometriä rakennusmaata. Näin suoritettu kiinteistönmuodostamislain 58 §:n 1 mom:n mukainen vapaaehtoinen tilusvaihto ei ollut TVL 32 §:ssä tarkoitettu veronalainen omaisuuden luovutus. (TVL 32 §)¹⁵

Mikäli vaihdettavien alueiden arvot eivät vastaakaan toisiaan ja joudutaan maksamaan korvauksia, tulee korvauksista maksettavaksi luovutusvoiton veroa. Luovutusvoiton veron määräytyminen tilusvaihdossa maksettavista korvauksista ei ole täysin selvää, koska asiasta ei ole olemassa oikeusnormia. Edellä käsitellyssä tilusvaihdossa ei maksettu korvauksia. KHO lausui päätöksessään selvästi, että tilusvaihtoa ei ole pidettävä tuloverolain 45 §:ssä tarkoitettuna omaisuuden luovutuksena, josta saatu tulo on veronalaista pääomatulona. Perusteluina KHO luetteli KML 58.1 §:ssä säädetyn vapaaehtoisen tilusvaihdon tarkoituksen, vaihdettavien alueiden jyvitysarvojen likimääräinen vastaavuusvaatimuksen sekä sen, että tilusvaihto tapahtuu maanmittaustoimituksena, jossa kiinteistöjen nimet ja rekisterinumerot säilyvät ja ainoastaan niiden ulottuvuuksissa tapahtuu muutos. KHO ei maininnut, että tilusvaihdossa korvausten määrääminen tai määräämättä jättäminen vaikuttaisi verokohteluun. KHO niputti lausunnossaan kaikki KML 58.1 §:n mukaiset vapaaehtoiset tilusvaihdot kokonaan luovutusvoiton verosta vapaiksi. Sama koskee ilmeisesti myös pakollista tilusvaihtoa ja lunastustilusvaihtoa.

¹⁵ Samaa toimitusta koskee myös KHO:n päätös 26.9.2008 t. 2348, jossa otetaan kantaa varainsiirtoveroon.

Jos kuitenkin tulkitaan, että korvausten määrääminen KML:n säädöksiä noudattaen kumoaa KHO:n mainitseman jyvitysarvojen likimääräisen vastaavuusvaatimuksen, ei tätä päätöstä voida soveltaa tilusvaihdossa maksettavien korvausten verokohteluun. Tällöin mietittäessä luovutusvoiton veron hankintameno-olettamaa, tulee ottaa huomioon tilusvaihdon eri muodot. Pakollisessa tilusvaihdossa ja lunastustilusvaihdossa on kyse tilusvaihdosta, joka voidaan tehdä myös ilman asianosaisen suostumusta. Kyseisten tilusvaihtojen voidaan tulkita tarkoittavan TVL 49 §:n mukaisia lunastukseen rinnastuvia menettelyjä, joissa sovelletaan korotettua hankintameno-olettamaa. Sen sijaan vapaaehtoinen tilusvaihto perustuu nimensä mukaisesti vapaaehtoisuuteen, jolloin korotettua hankintameno-olettamaa ei voitaisi soveltaa, vaan kyse olisi normaalista kiinteän omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta.

Vanhan jakolain aikaista tilusvaihtoa ei ole oikeuskäytännössä pidetty silloisen tuloverolain mukaisena saantona välittämättä siitä, onko korvauksia maksettu vai ei. Näiden päätösten soveltaminen nykyiseen lainsäädäntöön on hieman ongelmallista, koska nykyisen lainsäädännön vastaavuus on melko vaikeasti tulkittavissa verrattuna päätösten aikaiseen lainsäädäntöön.

KHO 1976/3709-II-535: Tilusvaihtoa, jossa verovelvollinen luovutti kaava-alueella omistamistaan tiloista kunnalle puisto- ja tiealuetta sekä osia rivitalotonteista, yhteensä 5175 neliömetriä, ja maksoi lisäksi välirahaa 5 000 markkaa sitä vastaan, että hän sai kunnan omistamat puolikkaat kahdesta rivitalotontista yhteensä 1840 neliömetriä, ei siihen nähden, että maa-alueiden vaihtaminen tapahtuisi jakolaissa ja kaavoitusalueiden jakolaissa tarkoitettuna tilusvaihtona, pidetty TVL 21 § 1 momentissa tarkoitettuna saantona. Ennakkotieto.

KVL 1986/395: H oli vuonna 1982 tehnyt maakaaren määrämuodossa K:n kunnan kanssa vaihtokirjan, jolla H oli luovuttanut 30.6.1955 lähtien omistamastaan P:n tilasta n. 22 500 m²:n suuruisen maa-alueen. K:n kunta oli luovuttanut H:lle K:n tilasta n. 10 250 m²:n suuruiset rakennuskaavan mukaiset rakennuspaikat 4 ja 5 sekä välirahaa 55 500 mk. Vaihtokirjassa oli sovittu sen varalta, että tilusvaihtoa ei olisi pystytty toteuttamaan, että vaihdon molemmilla osapuolilla oli oikeus erotuttaa saamansa alueet itsenäisiksi tiloiksi lohkomalla. Tilusvaihto toimitettiin 20.12.1982. Tilusvaihtokirjan mukaan K:n tila oli saanut P:n tilalta maata 2,2590 ha ja P:n tila K:n tilalta maata 1, ha. H:n ei katsottu saaneen omistukseensa rakennuskaavan mukaisia rakennuspaikkoja 4 ja 5 tulo- ja varallisuusverolain 21 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla vastikkeellisella saannolla.

Oikeuskäytännöstä pystytään löytämään myös alemman oikeusnormin päätös, jonka mukaan maa-alueiden vaihdossa on kyse saannosta, joka johtaa satunnaisen myyntivoiton verotukseen. Tässä päätöksen mukaisessa vaihdossa ei ilmeisesti ollut kyse kiinteistötoimituksesta, vaan vapaaehtoisin vaihdoin toteutetusta omaisuuden luovutuksesta. Tällöin päätöksellä ei ole merkitystä mietittäessä kiinteistötoimituksena toteutettavan tilusvaihdon veroseuraamuksia.

KVL 1988/683: M:n puoliset olivat vuonna 1987 ostaneet T:n tilan Viljo M:n äidiltä ja tämän sisarilta. Kunta tarvitsee rakennusmaata ja vaihtaa 6,9 hehtaarin määräalat antaen vastikkeeksi n. 9 hehtaaria maata ja 200 000 markan korvauksen puustosta, jonka kunta haluaa säästää asuntoalueen viihtyvyyden lisäämiseksi. M:n puolisoiden

saaman satunnaisen myyntivoiton määrää laskettaessa luovutushintana pidetään vastikemaan arvon ja puustonkorvauksen yhteismäärää.

Yhteenvetona kiinteistötoimituksena tehtävän tilusvaihdon luovutusvoiton veroseuraamusten osalta voidaan todeta, että tilusvaihto, jossa ei makseta korvauksia, on verovapaa. Jos toimituksessa määrätään maksettavaksi korvauksia, on olemassa viitteitä, että myös tällöin toimitus olisi kokonaan verovapaa, mutta tästä ei ole olemassa varmaa tietoa. Jos maksettavat korvaukset tulkitaan veronalaiseksi, on korotettu hankintameno-olettama käytössä ainakin lunastustilusvaihdossa ja pakollisissa tilusvaihdossa, mutta ei ilmeisesti vapaaehtoisissa tilusvaihdossa. Tosin myös vapaaehtoisissa tilusvaihdossa lopullinen päätösvalta niin vaihdettavien alueiden kuin myös korvausten suhteen on toimitusinsinöörillä. Tämä seikka puhuu puolestaan korotetun hankintameno-olettaman puolesta, koska kyse on lopulta päätöksestä, joka on riippumaton asianosaisen tahdosta.

4.2.4.2 Varainsiirtovero

Mietittäessä tilusvaihtojen varainsiirtoveroa tulee helposti mieleen soveltaa VSVL 13 §:ä, jossa säädetään eräistä kiinteistöjen vaihdoista, joista ei suoriteta varainsiirtoveroa. Tätä pykälää ei kuitenkaan voida ilman tulkintaa soveltaa kiinteistötoimituksiin, koska kyseinen pykälä koskee niitä vaihtoja, jotka toteutetaan kauppoina kiinteistötoimituksen sijaan. Normaalisti vaihdon muodossa tapahtuvasta omaisuuden luovutuksesta on suoritettava varainsiirtoveroa kummastakin luovutuksesta VSVL 4.2 §:n nojalla. Varainsiirtoveron maksaminen on kuitenkin sidoksissa VSVL 4.1 §:n perusteella omistusoikeuden luovutukseen. Omistusoikeuden luovutusta ei kuitenkaan välttämättä tapahdu, vaikka kiinteistön ulottuvuutta muutetaan ja kiinteää omaisuutta vaihdetaan omistajien kesken. Kun kiinteistötoimituksessa tapahtuu kiinteistöulottuvuuden muuttuminen, varainsiirtoverovelvollisuuden kannalta on ratkaisevaa se, että tapahtuuko tässä yhteydessä luovutukseksi tai saannoksi katsottava tapahtuma (MML 2010b, s.6). KHO on ottanut kantaa ongelmaan:

KHO 26.9.2008 taltio 2348: A oli luovuttanut vapaaehtoisessa tilusvaihdossa asemakaava-alueella sijaitsevasta tontistaan rakennusmaata 484 neliömetriä ja saanut viereisessä korttelissa olevista B:n tonteista yhteensä 484 neliömetriä rakennusmaata. Sanotun tilusvaihdon tarkoituksena oli ollut olemassa olevia omistussuhteita muuttamatta järjestellä kiinteistöjen tilukset siten, että alueen kiinteistöjaotus parani ja kiinteistöistä tuli entistä käyttökelpoisempia. Näin maanmittaustoimituksena suoritettua kiinteistönmuodostamislain 58 §:n 1 momentin mukaista vapaaehtoista tilusvaihtoa ei ollut pidettävä varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kiinteistön omistusoikeuden luovutuksena, josta olisi ollut suoritettava varainsiirtoveroa.¹⁶

KHO katsoi, että tässä vapaaehtoisessa tilusvaihdossa ei tapahtunut omistusoikeuden luovutusta. Parantunut tilussijoitus tai maankäytön edistäminen on useinkin KML:n mukaisen tilusvaihdon tarkoituksena. KHO:n päätöstä tarkastellessa tulee huomioida myös KML 57.2 §:n vaatimus siitä, että asemakaava-alueella suoritettavan tilusvaihdon tulee edistää tonttien tai tarkoituksenmukaisten rakennuspaikkojen muodostamista tai muiden kaavan mukaisten aluevarausten toteuttamista. Mikäli siis on osoitettavissa, että tilusvaihdossa ei

¹⁶ Samaa toimitusta koskee myös KHO:n päätös, 7.11.2006 t. 2938 (2006:81), jossa otetaan kantaa luovutusvoiton veroon.

todellisuudessa tapahdu kiinteistön omistusoikeuden luovutusta ja tilusvaihdolla pystytään parantamaan kiinteistörakennetta, ei tilusvaihdosta tule maksettavaksi varainsiirtovero.

Edellä mainitussa tapauksessa ei maksettu korvauksia, mikä osaltaan saattoi mahdollistaa verovapauden. Jos tapauksessa olisi jouduttu maksamaan korvauksia, niin mikä olisi ollut verokohtelu tällöin. Olisiko verovelvollisuus koskenut vain maksettuja korvauksia? Asiaa ei ole olemassa ennakkopäätöstä, jossa verovelvollisuuden olemassaolo ratkaistaisiin yksiselitteisesti. Eräänlaisena neuvoa antavana päätöksenä voidaan pitää Oulun Hallinto-oikeuden 16.11.2000 tekemää päätöstä **457/I** uusjaon tilikorvauksista. Päätöksen perustelussa lausuttiin mm., että koska toimituksessa oli kyse toimitusmiesten päätöksiin perustuvasta järjestelytoimituksesta ja tarkoituksena oli kiinteistöjaotuksen parantaminen, niin tilikorvaukset katsottiin verovapaiksi. Näillä samoilla ehdoilla voidaan pakollinen tilusvaihto ja lunastustilusvaihto tulkita samalla tavalla verovapaiksi myös mahdollisten korvausten osalta. Sen sijaan vapaaehtoinen tilusvaihto ei menisi tähän samaan kategoriaan, koska siinä ei ole kyse toimitusmiesten vaan kiinteistön omistajien tekemästä päätöksestä.

Vapaaehtoisen tilusvaihdon korvausten osalta voidaan miettiä Korkeimman Hallinto-oikeuden tekemän päätöksen **KHO 1976/3709-II-535** merkitystä, jossa vapaaehtoista tilusvaihtoa ja siinä maksettuja korvauksia ei siihen nähden, että maa-alueiden vaihtaminen tapahtuisi jakolaissa ja kaavoitusalueiden jakolaissa tarkoitettuna tilusvaihtona, pidetty TVL 21 § 1 momentissa tarkoitettuna saantona. Jos silloisen tuloverolain mukaista saantoa ei tapahtunut, niin tapahtuiko silti silloisen varainsiirtoveron, leimaveron, alainen saanto? Tulkitsisin, että tässä tapauksessa ei saantoa tapahtunut. Kyse on jälleen toimituksesta, jossa vaihdettavien alueiden ja mahdollisten korvausten osalta lopullinen päätösvalta on toimitusinsinöörillä. Toimituksena suoritettua vapaaehtoista tilusvaihtoa ei siis voi verrata vapaaehtoisella kaupalla suoritettuun alueiden vaihtoon, jossa voidaan tulkita olevan verovelvollisuus korvausten osalta. Kuitenkin asiassa on otettava huomioon myös vapaaehtoisuus tällaisessa tilusvaihdossa. Ilman asianosaisten aloitetta ei vapaaehtoista tilusvaihtoa toteuteta, joten aloitevalta asiassa on asianosaisilla. Vapaaehtoisen tilusvaihdon mahdolliseen varainsiirtoveron alaisuuteen saataneenkin lopullinen vastaus vasta korkeimman oikeusasteen ennakkopäätöksestä. Asiaan liittyy seikkoja, jotka puoltavat verovapautta ja seikkoja, jotka ovat veronalaisuuden kannalla.

4.2.5 Alueen siirtäminen kiinteistöön

4.2.5.1 Tulovero

Alueen siirtämisessä kiinteistöön sovelletaan KML:n mukaista lunastusmenettelyä. Mietittäessä tämän kaltaisen saannon veroseuraamuksia luovutusvoiton veron suhteen, on tarkasteltava sitä, että voidaanko KML:n mukaista lunastusmenettelyä pitää LunL:n mukaiseen pakkolunastukseen rinnastettavana menettelynä. Menettelyllisesti kumpikin lunastusmuoto perustuu toimitusinsinöörin päätökseen, joka voidaan tehdä vastoin asianosaisen tahtoa. Sen sijaan ero voidaan löytää siitä, että millä perusteilla voidaan lunastus suorittaa. LunL:n mukainen pakkolunastusmenettely pohjaa ajatukseen, että yhteiskunnallisesti järkevän maankäytön kannalta on pidetty perusteltuna velvoittaa maanomistaja tietyissä tapauksissa pakolla luovuttamaan kiinteää omaisuuttaan (Puronen 1999, s. 695). KML:n mukaisen lunastusmenettelyn ehdoista säädetään puolestaan KML 60–61 §:ssä, joiden mukaan kiinteistön omistajalla on oikeus lunastaa sellainen yhteinen alue, joka vaikeuttaa huomattavas-

ti kiinteistön käyttämistä tai jota voidaan tarkoituksenmukaisesti käyttää vain kiinteistön yhteydessä.

Se, että LunL:n mukaista lunastusta ja KML:n mukaista lunastusta käytetään eri tarkoituksiin, ei tulkintani mukaan ole ratkaisevaa siinä, että pidetäänkö KML:n mukaista lunastusta pakkolunastukseen rinnastettavana menettelynä. Ratkaisevaa on jo sanamuodostakin päätellen yksinkertaisesti se, miten KML:n mukainen lunastus vertautuu menettelynä pakkolunastukseen. Menettelynä näiden kahden lunastusmuodon voidaan katsoa niin viranomaislähtöisen päätöksenteon, asianosaisten mahdollisen tahdonvastaisuuden kuin myös vapaaehtoisen luovutuksen jäädessä toteutumatta viime kädessä käyttöön otettavana menettelynä rinnastuvan toisiinsa.

Alueen siirtämisessä kiinteistöön tulee pakkolunastukseen rinnastuvana sovellettavaksi TVL 49 §:n säädös luovutusvoiton osittaisesta verovapaudesta. Osittainen verovapaus tarkoittaa korotettua 80 %:n hankintameno-olettamaa. TVL 49 §:ssä ei siis suoraan mainita osittaisesta verovapaudesta KML:n mukaisissa lunastuksissa, vaan verovapaus perustuu tulkintaan, että KML:n mukainen lunastusmenettely on rinnastettavissa LunL:n mukaiseen lunastusmenettelyyn (Tanskanen 2010, s. 7).

KHO 1971-II-581: Rakennuslain 54 §:ssä säädetyn lunastusmenettelyin saada tontinosan omistukseensa, tapahtuvan pakkolunastukseen rinnastettavan menettelyn uhan alaisena eikä kaupasta ehkä saatava voitto eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta 29.6.1961 annetun lain 1 §:n 1 momentin mukaan niin ollen ollut veronalaista tuloa.

Tulkintaa vahvistettiin Turun Hallinto-oikeuden tekemässä päätöksessä, jossa yhteisen vesijätön lunastuksen katsottiin olevan TVL 49 §:ssä mainittu pakkolunastukseen rinnastettavissa oleva menettely:

Turun HaO 22.10.2008, päätös 08/0739/3 (ei julk.): X:n yhteisalueen omistamasta yhteisestä vesialueesta on kiinteistömuodostamislain mukaisessa lunastustoimituksessa lunastettu vesijättömaata useille eri kiinteistöille. Vesijätön lunastaminen voi tapahtua vesijättöön rajautuvan kiinteistön omistajan vaatimuksesta vesijätön omistajan suostumuksesta riippumatta menettelyssä, jossa viranomainen määrää lunastettavan alueen ulottuvuuden ja lunastuskorvauksen suuruuden. Lunastaminen on sen vuoksi tapahtunut kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastamisesta annetun lain mukaiseen menettelyyn rinnastettavalla menettelyllä.

Päätöksessä pidettiin ratkaisevana sitä, että lunastaminen tapahtuu viranomaisen, toimitusinsinöörin, päätöksellä. Vaikka lunastuksesta tehtäisiin sopimus luovuttajan ja lunastajan välillä, on sopimus joka tapauksessa hyväksyttävä toimitusinsinööriä. Hallinto-oikeus kiinnitti huomiota lisäksi siihen, että vesijätön lunastus voidaan suorittaa ilman asianosaisten suostumusta. Hallinto-oikeus katsoi tällöin tulleen osoitetuksi, että vesijätön lunastus voidaan tarvittaessa toteuttaa pakkolunastukseen rinnastettavalla menettelyllä, ja on täten TVL 49 §:ssä tarkoitettu vaihtoehtoinen menettely.

Päätös on todennäköisesti sovellettavissa oikeusnormina myös muissa KML:n mukaisissa lunastuksissa. Vaikka KML:n mukaisista lunastuksista säädetäänkin eri pykälissä, KML 60–62 §, ei eri lunastusten välillä säädetä sellaista prosessiin tai lunastuksen edellytyksiin

liittyvää eroa, jonka vuoksi mainitut oikeuden päätökset eivät pätsi jossain tietysä KML:n mukaisessa lunastuksessa. Jokainen lunastus, oli sitten kyse vesijätön, yhteisen alueen, ulkopalstan, tontinosan tai rakennuspaikan osan lunastuksesta, voidaan Hallinto-oikeuden päätöksestä ilmenevin perustein tulkita pakkolunastusmenettelyyn rinnastettavaksi menettelyksi. Luovutusvoiton veron suhteen tämä merkitsee sitä, että KML:n 8. luvun mukaisessa alueen siirtämisessä kiinteistöön sovelletaan korotettua hankintameno-olettamaa.

4.2.6 Uusjako

4.2.6.1 Arvonlisävero

Ostetut tavarat ja palvelut

Uusjakotoimituksen osakkaalla on oikeus vähentää jakotoimituksen yhteydessä ostettujen tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvät arvonlisäverot siltä osin kuin ostot kohdistuvat hänen alkutuottajana harjoittamaansa verolliseen toimintaan. Uusjakojen tukemisesta annetun lain (24/1981) mukaiset valtion suorittamat tuet eivät vaikuta vähennysoikeuteen. Vähennysoikeus koskee ostomenoista sekä sitä osaa, joka myöhemmin peritään valtion toimesta takaisin että myös sitä osaa, joka jää valtion lopullisesti maksettavaksi. Vähennykseen oikeutettu on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity verovelvollinen kiinteistön omistaja sillä hetkellä, kun tavara tai palvelu vastaanotetaan tai maksetaan jakokunnan puolesta (MML 2009a, s. 6). Valtion periessä myöhemmin osan uusjakokustannuksista takaisin, ei takaisinperinnästä synny enää vähennysoikeutta, vaikka valtio periikin takaisin myös maksamaansa arvonlisäveroa.

KHO 14.2.2001 taltio 257: Uusjakotoimitusten yhteydessä ostettuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvät arvonlisäverot saa vähentää, koska ne liittyvät olennaisesti harjoitettuun verolliseen alkutuotantoon. Vähennysoikeus on sekä siltä osin kuin valtion alun perin maksamat määrät peritään takaisin että siltä osin kuin ne jäävät valtion lopullisesti korvattaviksi.

Vähennyksen voi tehdä verokausittain annettavan veroilmoituksen avulla ilmoittamalla vähennettävän veron määrä tai vähennysvaatimuksen johdosta toimitettavalla verotuksen tarkistuksella. Kiinteistöinvestointien johdosta suoritettavasta verotuksen tarkistamisesta säädetään AVL 11 luvussa säädetyllä tavalla. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan AVL 119 §:n mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Uusjaon yhteydessä toteutetut perusparannushankkeet ja mukauttamistoimenpiteet ovat AVL:n mukaisia rakentamispalveluita, joilla on AVL 103 ja 106 §:n nojalla eräitä erityisvähennysoikeuksia. Kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vain, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu arvonlisäverovelvolliseksi tai kiinteistö luovutetaan AVL 120 tai 121 §:ssä tarkoitettulla tavalla tarkistuskauden aikana. Tarkistuskausi on AVL 121a §:n nojalla 10 vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai, jos kiinteistö on luovutettu rakentamispalvelun valmistumisen jälkeen, kiinteistö on vastaanotettu. Tarkistuskausi on vanhan lainsäädännön mukaisesti viisi vuotta, jos uudisrakentaminen tai perusparannus on tehty ennen vuotta 2008. Esimerkki tarkistusten tekemisestä löytyy Uusjaon Verotusohjeesta (MML 2009a) sivulta 7.

KHO 26.9.2006, 2006:65: Verovelvolliseksi hakeutuneella oli arvonlisäverolain säännösten estämättä oikeus vähentää ennen hakemuksen tekemistä hankkimiinsa uudisrakentamis- ja perusparannusinvestointeihin sisältyneet arvonlisäverot Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 20 artiklan mukaisesti, vaikka verovelvolliseksi hakeutuminen ei ollut tapahtunut arvonlisäverolain 106 §:ssä tarkoitetulla tavalla kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönotosta.

Jos arvonlisävelvolliseksi hakeudutaan ennen kuin uusjaon loppukokouksesta on kulunut kuusi kuukautta, arvonlisäverovähennykset uudisrakentamis- ja perusparantamiskustannuksista saa kerralla. Jos arvonlisäverovelvolliseksi hakeudutaan kuuden kuukauden määräajan jälkeen, kertavähennystä ei enää saa, mutta vuosittaisen tarkistuksen voi tehdä. (MML 2009a, s. 7)

4.2.6.2 Tulovero

Tilikorvaukset

Uusjaon yhteydessä määrätään usein osakkaiden toisilleen maksettavaksi erilaisia rahallisia korvauksia, tilikorvauksia, mm. puustokorvausta, tuottokuntoon saattamisen korvausta, jakoperusteesta poikkeamisen korvausta, erityisarvonkorvausta esim. rakennuspaikasta sekä korvausta salaojista ja tieoikeuksista. Sama asianosainen voi olla sekä maksajan että saajan roolissa. Kaikkien saatujen ja maksettujen korvausten erotus verotetaan TVL 49 §:n mukaan. (MML 2009a, s. 2)

Rahallisen vastikkeen osalta sovelletaan KVL:n päätöstä 1995/81, jonka mukaan maksettu korvaus rinnastetaan kiinteistön hankintahintaan ja saatu korvaus luovutushintaan:

KVL 1995/81 (9.3.1995): Osakkaan maksamaa puustotilikorvausta pidettiin vastikkeellisenä saantona ja osakkaalla oli oikeus tältä osin tuloverolain 55 §:ssä tarkoitettuun metsävähennykseen. Vastaavasti osakkaan saama puustotilikorvaus katsottiin veronalaiseksi tuloksi.

Saatu korvaus on kiinteistön luovutushintaan rinnastettavaa tuloa, jota verotetaan TVL 49 §:n luovutusvoittosäännösten mukaan. Uusjaossa tilikorvausten mukainen luovutus tai saanto on pakollinen, TVL 49.1 §:ssä mainittu pakkolunastukseen rinnastettava menettely, joten saadusta korvauksesta vähennetään 80 %:n hankintameno-olettama. (MML 2009a, s. 3)

Maksettu korvaus on maan hankintahintaa lisäävä erä, joka voidaan huomioida kiinteistöä myytäessä. Tiedetyt korvaukset, kuten puustokorvaukset ja salaojituksesta maksetut korvaukset, voidaan ottaa huomioon myös TVL:n mukaisin poistoin tai muunlaisin vähennyksin, kuten metsävähennyksenä. Salaojien hankintamenon saa vähentää 20 %:n vuotuisin poistoin. Puustosta maksettu korvaus oikeuttaa puolestaan metsävähennykseen, joka on 60 % puustosta maksetun korvauksen määrästä. (MML 2009a, s. 3)

Hankekustannukset

Hankekustannuksista salaojitus, metsäojitus ja metsätiet ovat vähennyskelpoisia tuloveroituksen poistoina MVL 10 §:n sekä TVL 115 §:n mukaisesti. Pellon kuivatusta edistävien avo-ojien, myös esimerkiksi piiriojien, kunnossapidosta aiheutuneet kustannukset ja vanhan viljelystien korjauskustannukset ovat vuosimenoina vähennyskelpoisia. Muutoin hankkeet ovat pääsääntöisesti luonteeltaan perusparannuksia, jolloin ne nostavat pysyvästi kiinteistön arvoa. Kustannukset nostavat tällöin kiinteistön hankintamenoa ja ne ovat vähennyskelpoisia vasta kiinteistöä myytäessä. Tällaisia hankkeita ovat esimerkiksi uusien valtaojien ja viemäreiden, myös piiriojien, kaivuumenot. Hankekustannuksista suoritettujen poistot vaikuttavat myös korvausten veroseuraamuksiin. Poistettuja hankintamenoja ei voi ottaa huomioon laskettaessa kaikkien saatujen ja maksettujen korvausten erotusta toimitettaessa verotusta. (MML 2009a, s. 5)

Laskentaesimerkkejä korvausten veroseuraamuksista sekä myös hanke- ja perusparannuskustannusten huomioimisesta verotuksesta löytyy MML:n julkaisemasta Uusjaon verotusohjeesta.

4.2.6.3 Varainsiirtovero

Uusjakotoimituksesta ei tule asianosaisten maksettavaksi varainsiirtoveroa. Toimituksessa ei tapahdu varainsiirtoveron edellyttämää VSVL 4.1 §:n mukaista kiinteistön omistusoikeuden luovutusta. Omistuksen luovutukseksi ei ole katsottu myöskään jakoperusteesta poikkeamisen seurauksena määrättyjä tilikorvauksia. Käytäntö perustuu vuonna 2000 tehtyyn ennakkopäätökseen.

Oulun HaO 16.11.2000 457/I: Oikeuskysymyksenä asiassa oli, onko uusjakotoimituksessa jakoon luovutettuja maa-alueita vastaan saatujen maa-alueiden saannossa kysymys varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentissa tarkoitettua kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta. A oli toimitetussa uusjaossa saanut jakoon luovuttamiaan maa-alueita vastaan maa-alueita, joista oli muodostettu uusi tila. Tilien yhdistelmän mukaan jakoperusteesta poikkeamisen perusteella suoritettava korvaus oli määrätty 18222 markaksi. Verovirasto oli jättänyt maksuunpanematta varainsiirtoveron tilusvaihdosta ja vaihdon yhteydessä maksettava korvauksesta. Veroasiamies oli vaatinut, että jakolainsäädännön mukaisesta tilusvaihdosta on varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentin mukaisesti maksuunpantava varainsiirtovero. Hallinto-oikeus hylkäsi veroasiamiehen valituksen todeten päätöksensä perusteluina, että uusjaon tarkoituksena on voimassa olevia omistussuhteita muuttamatta järjestellä kiinteistöjen kesken tilukset uudelleen siten, että alueen kiinteistöjaotus paranee ja jaossa mukana olevista kiinteistöistä tulee entistä käyttökelpoisempia. Kun otetaan huomioon uusjaon mainittu tarkoitus ja luonne toimitusmiesten päätöksiin perustuvana järjestelytoimituksena, uusjakotoimituksessa ei ole kysymys varainsiirtoverolain 4 §:n 1 momentissa tarkoitettua kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta siltäkään osin, kuin jyvitysarvoa yli osuutensa saaneen tilan osalta on toimitusmiesten päätöksellä määrätty maksettavaksi jakoperusteesta poikkeamisen korvausta jyvitysarvoa alle osuutensa saaneille.

Hallinto-oikeuden päätös totesi luovutuksen myös tilikorvausten osalta verovapaaksi. Hallinto-oikeus katsoi, että tilikorvaukset olivat seurausta toimitusmiesten päätöksistä, eikä niitä täten voitu pitää kiinteistön omistusoikeuden luovutuksina. Kyse oli kiinteistön ulottuvuuden ja rajojen muokkaamisesta sen sijaan, että olisi puututtu kiinteistön omistusoikeuteen. Varainsiirtoveroa suoritetaan vain kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta, joten varainsiirtoveron maksamiselle ei täten ollut perusteita. Vaihtoehtoisena ja täydentävänä perusteena voitaisiin pitää VSVL 13 §:ä, jonka mukaan veroa ei ole suoritettava sellaisesta kiinteistöjen vaihdosta, joka johtaa maa- tai metsätalouden harjoittamisen kannalta olennaisesti sopivampaan tilussijoitukseen. Tosin tässä lähtökohtaisesti kauppoja koskevassa pykälässä verovapaus on voimassa vain siltä osin kuin kiinteistö on saatu vaihtamalla se toiseen kiinteistöön.

4.2.6.4 Yhtenevyys rakennusmaan järjestelyn kanssa

Uusjaon veroseuraamusten yhtenevyys rakennusmaan järjestelyn veroseuraamusten kanssa voidaan perustella yhtenevällä toimituksen tarkoituksella ja yhtenevällä toimituksen lopputuloksella. Molemmissa on tavoitteena parantaa kiinteistöjaotusta vastaamaan tarkoitustaan, oli tarkoitus sitten kiinteistöjen optimaalinen käytettävyys tai rakennusoikeuden tasaisempi jakautuminen. Rakennusmaan järjestely on toimitus, jossa edistetään eri käyttötarkoituksiin osoitettujen alueiden muodostamista tarkoituksenmukaisiksi kiinteistöiksi ja tasoitetaan rakennusoikeuden ilmeisen epätasaista jakautumista alueella (Hyvönen 2001, s. 416–417). Toimituksessa on yhtenevyys uusjaon kanssa myös siinä, että alueen omistussuhteet pysyvät ennallaan, vaikka omistusten sijainti voikin muuttua.

4.2.7 Yhteismetsän muodostaminen

Yhteismetsien muodostamista tuetaan Suomessa laajalla verovapaudella. Tarja Manninen on tutkinut opinnäytetyössään *Verokarhu yhteismetsän jäljillä – Kannustaako verotus yhteismetsien perustamista?* yhteismetsän perustamisen ja omistamisen veroseuraamuksia verrattuna metsänomistamiseen verotusyhtymänä. Yhteismetsää mainostetaan metsänomistajille tuottoisana ja vaivattomana omistusmuotona, jonka erityisenä houkuttimena mainitaan hyvän metsänhoidon ohella useat yhteisomistukseen liittyvät veroedut (Manninen 2010, s. 1). Manninen osoittaa työssään, että tämä väite ei pidä kaikissa tapauksissa paikkaansa.

4.2.7.1 Tulovero

Yhteismetsän veronalaista tuloa ovat yhteismetsän rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat tulot. Yhteismetsällä on oikeus vähentää veronalaisesta tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Yhteismetsä on TVL 18 §:n mukaan erillinen verovelvollinen, eikä sen osakkaan veronalaisena tulona pidetä hänen saamaansa osuutta yhteismetsän tulosta. Yhteismetsän verotettava tulo lasketaan vähentämällä verovuoden tuloista aikaisemmilta verovuosilta vahvistetut samanlaiset tappiot.

Yhteismetsän toiminnallista tulosta kutsutaan yhteismetsän ylijäämäksi. Yhteismetsä päättää ylijäämän käytöstä osakaskunnan kokouksessa. Ylijäämä jaetaan yhteismetsäosuuksien suhteessa. Ylijäämää voidaan käyttää osakkaille jakamisen sijasta myös muihin yhteismet-

sän tarkoituksena edistää viinintuotantoa. Hoitokunta voi päätöksellään maksaa ylijäämän ennakkoa, jos osakaskunnalla on siihen riittävästi rahavaroja ja ennakon maksamista voidaan pitää tarkoituksenmukaisena. (Tapio/Yhteismetsä, s. 7)¹⁷

Yhteismetsää koskevissa kiinteistötoimituksissa on omaksuttu laaja tuloveroon liittyvä verovapaus. Metsän luovuttamista perustettavaan yhteismetsään yhteismetsäosuutta vastaan ei pidetä kiinteistönluovutuksena, joten siitä ei määrätä luovutusvoiton veroa. Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että kiinteistön liittämistä yhteismetsään yhteismetsäosuutta vastaan ei tule periä luovutusvoiton veroa. Korkein Hallinto-oikeus on yksikantaan todennut, että kiinteistön liittämistä yhteismetsään ei ole pidettävä kiinteistön luovutuksena. Sen sijaan, jos yhteismetsä hankkii tai luovuttaa vastikkeellisesti omaisuutta, luovuttajan maksettavaksi tulee TVL:n säädösten mukainen luovutusvoiton vero.

KHO 27.11.2002 taltio 3066 (2002:83): Metsätilan liittäminen yhteismetsään yhteismetsäosuutta vastaan ei ollut 45 §:n 1 mom:n mukainen omaisuuden luovutus. (TVL 45 §)

Epäselvää on, että seuraako yhteismetsän purkautumisesta tuloveroon liittyviä veroseuraamuksia, koska ennakkotapausta veroseuraamuksista yhteismetsän purkautumisen johdosta ei ole. Manninen epäilee (2010, s. 18), että kyseessä ei ole TVL:n mukainen veronalainen luovutus, vaan pelkkä maanmittaustoimitus, jolloin yhteismetsälle ei tule maksettavaksi luovutusvoiton veroa eikä osakaskiinteistöjen omistajille varainsiirtoveroa. Tapauksessa, jossa yhteismetsän kaikki maat myydään kiinteistökaupalla, kyseessä on normaali kiinteistökauppa, jolla on sen mukaiset veroseuraamukset, eli normaali luovutusvoiton vero osakaskunnalle ja varainsiirtovero kiinteistön ostajalle (Manninen 2010, s. 18). Jos asianomainen haluaa osuutensa erotettavan yhteismetsästä YhML 33.3 §:n mukaisesti, noudatetaan tässä YhML 38.3 §:n mukaan KML:n säädöksiä yhteisen alueen jaosta.

4.2.7.2 Varainsiirtovero

KHO:n ennakkopäätös 2002:83 on merkittävä myös varainsiirtoveroon liittyvien seuralausten kannalta. KHO lausui perusteluissaan mm. seuraavaa:

KHO 27.11.2002 taltio 3066 (2002:83): Yhteismetsä perustetaan siten, että kukin ostajista tulee yhteismetsän osakkaaksi osuusluvulla, joka vastaa hänen suorittamaansa osuutta kauppahinnasta. Yhteismetsän perustamisesta ostajat tekevät erikseen YhML 5 §:n mukaisen perustamissopimuksen. Kiinteistöjaotuksellisesti yhteismetsä on kiinteistöjen yhteinen alue. Se kuuluu murto-osana niihin kiinteistöihin, joilla on osuus yhteismetsään. Yhteismetsä ei omista yhteismetsään kuuluvaa aluetta, vaan ainoastaan hoitaa ja hallinnoi sitä osakkaiden puolesta. Liityttäessä yhteismetsään ei kiinteistöoikeudellinen ulottuvuus muutu eikä tapahdu omistajanvaihdosta.

Koska varainsiirtoveroa suoritetaan VSVL 1 §:n mukaan kiinteistön tai arvopaperin luovutuksesta, ei alueen luovuttaminen yhteismetsään yhteismetsäosuutta vastaan ole VSVL:n

¹⁷ Koska yhteismetsä luetaan erilliseksi verovelvolliseksi, maksaa yhteismetsä yhteisyyden veroprosentin mukaisen määrän veroa ylijäämästä. Osakkaille jaettava ylijäämä on täten verovapaata (Manninen 2010, s. 24).

tarkoittama kiinteistön luovutus, koska kiinteistöoikeudellinen ulottuvuus ja omistusoikeus pysyvät ennallaan. Hankittaessa erillinen yhteismetsäosuus tai kiinteistö, johon kuuluu yhteismetsäosuus, on kyseessä kiinteistön luovutus, josta on maksettava varainsiirtovero myös yhteismetsäosuuden arvosta.

Jos osakas erottaa osuutensa yhteismetsästä, noudatetaan tässä KML:n säädöksiä yhteisen alueen jaosta. Jakolain aikainen yhteisen alueen jako ei muodostanut Mikkelin Lääninoikeuden tuomion **12.2.1998/61** mukaan saantoa, vaan kyse oli pelkästään yhteisomistuksen purkamisesta. Tämän tulkinnan mukaan myöskään osuuden erottaminen yhteismetsästä ei johda varainsiirtoverovelvollisuuteen. Tulkinta tuntuu luonnolliselta, kun ajattelee sitä sen kautta, ettei verovelvollisen omaisuuden arvo osuutta erottaessa tosiaankaan muutu.

4.2.8 Yhteisen alueen jako

4.2.8.1 Tulovero

Vanhan jakolainsäädännön aikaista yhteisen alueen jakoa ei pidetty oikeuttavana osittaiseen verohuojennukseen. Yhteisen alueen omistussuhteen purkaminen ei Lääninoikeuden tulkinnan mukaan ollut laissa tarkoitettu lunastusmenettelyyn rinnastettava menettely.

Mikkelin LO 12.2.1998/61: Jakolain (604/51, JakoL) 29.2 §:n (594/61) mukaista lunastusmenettelyä noudattaen toimitetussa yhteisen vesijätön jaossa vesijättökorvauksena saatua luovutusvoittoa ei ollut pidettävä osittain verovapaana tuloverolain 49 §:n 1. kohdan mukaan. Lääninoikeus katsoi, että vaikka jakolain säännökset huomioon ottaen yhden osakkaan vastustus ei sinänsä estä toisen osakkaan vaatiman jaon toimittamista, niin kun otetaan huomioon, että kyseessä on vain yhteisen alueen osakkaiden yhteisomistussuhteen purkaminen, ei kysymyksessä ollut TVL 49 §:n 1 kohdassa tarkoitettua LunL:n mukaiseen menettelyyn rinnastuvasta menettelystä. (Ään. 2-1)

Kyseessä oli siis yhteisen vesialueen lunastusjako, jota ei kuitenkaan pidetty pakkolunastukseen rinnastettavana menettelynä. Ratkaisu nojaa vahvasti JakoL:n säädösten tulkintaan (Puronen 1999, s. 699). Puronen pitää ratkaisevana (1998, s. 194) sitä, että verovelvollinen on itse ollut toimituksessa ilmeisesti hakijana, jolloin kyseessä olisi ollut normaali yhteisomistussuhteen sopimusvaraiseen purkamiseen rinnastuva yhteisen alueen jako. Tämä puolestaan merkitsisi sitä, että lunastusta ei ole pidettävä luonteeltaan pakkolunastukseen verrattavana lunastuksena (Puronen 1998, s. 194). Asia on rajatapaus, jossa on kysymys pakkolunastukseen rinnastettavasta menettelystä, mutta joka ei tosiasiallisen kyseiseen verovelvolliseen kohdistuvan pakkolunastuksen puuttuessa kuulu TVL 49 §:n soveltamisalaan.

Tulkintani mukaan tämä ratkaisu ei kuitenkaan kokonaan poista osittaista verovapautta yhteisen alueen jaoissa. Jos luovuttaja ei ole ollut hakijana, voidaan hänen luovutuksensa katsoa rinnastuvan pakkolunastuksessa suoritettuun luovutukseen. Asiassa on tärkeää huomata se, mikä toimituksen hakijan ja toimituksen asianosaisen asema toimituksessa.

4.2.8.2 Varainsiirtovero

Mikkelin Lääninoikeuden tekemä päätös herättää kysymyksen varainsiirtoverosta yhteisen alueen jaossa. Kyseessä oli yhteisen alueen omistussuhteen purkaminen lunastusjaolla, jossa ei kuitenkaan Lääninoikeuden tulkinnan mukaan tapahtunut tosiasiallista luovutusta. Koska kyseessä oli lunastusjako, on luultavaa, että joiltakin osakkailta lunastettiin heidän osuutensa rahakorvauksella. Tähän korvaukseen ei voinut soveltaa korotettua hankintameno-olettamaa tosiasiallisen luovutuksen puuttuessa, mutta onko tämä korvaus varainsiirtoveron piirissä? VSVL 4 §:n mukaan luovutuksensaajan on suoritettava veroa valtiolle kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta. Koska asiasta ei ole olemassa kattavaa näyttöä, tulkitsen, että yhteisen alueen jako, mikäli jaossa poiketaan yhteisen alueen omistussuhteista, on varainsiirtoveron alainen. Jako-osakkaan, jolle jaossa annetaan jako-osuuttaan enemmän, omaisuuden arvo kasvaa jaon lopputuloksena, jolloin myös varainsiirtovero on perusteltu. Lisäksi on muistettava, että Lääninoikeus ei kyseenalaistanut korvausten luovutusvoiton veroa, vaan kyseenalaisti ainoastaan korotetun hankintameno-olettaman. Korvaus, josta on maksettava luovutusvoiton veroa, on yleensä myös varainsiirtoveron alainen. Toisaalta voidaan kysyä, että mikä merkitys on Oulun Hallinto-oikeuden 16.11.2000 tekemällä päätöksellä **457/I**, jossa todettiin uusjaon osalta osakkaiden maksaman jakoperusteesta poikkeamisen korvauksen olevan varainsiirtoverosta vapaa. Jos päätös olisi soveltamiskelpoinen, tarkoittaisi tämä sitä, että yhteisen alueen jaossa ei edes korvauksista makseta varainsiirtoveroa.

4.3 Eräiden muun lainsäädännön kiinteistötoimitusten normaalista poikkeavat veroseuraamukset

4.3.1 Lunastustoimitukset

4.3.1.1 Arvonlisävero

Kiinteistöjen pakkolunastuksissa arvonlisäveroon liittyvät suorat veroseuraamukset ovat harvinaisia. Käytännössä seuraamuksia voi tulla ainoastaan AVL 29 §:ssä arvonlisäverolliseksi säädettyjen kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien lunastuksesta. Sen sijaan yleinen epäsuora, toimitukseen sinänsä liittymätön, mutta kuitenkin huomioonotettava arvonlisäveroon liittyvä seuraamus on vahingonkorvauksen ALV-korotus.

Maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynti

Maa- ja kiviaineksen myynti on arvonlisäveron alaista, samoin myös maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden luovuttamisesta on suoritettava arvonlisäveroa. Täten siis esim. maantietoitimuksissa määrättävä korvaus, joka maksetaan tiesuunnitelmassa osoitetusta tienpitäjälle varatusta oikeudesta ottaa tienpitoainetta tietyltä alueelta rajoitettuun määrään, on arvonlisäverollista. Maa- ja kiviaineksen otto-oikeuden arvonlisäverollisuus ei koske ko. maa-alueen myyntiä, joka kiinteistöluovutuksia koskevan pääpiirteen mukaan on arvonlisäverotonta. Myös metsän hakkuuoikeuden myynti samoin kuin metsästys- ja kalastusoikeuksien luovutukset ovat arvonlisäverollisia. (MML 2010a, s. 7-8)

AVL 29§:

Sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään, veroa suoritetaan:

...

2) maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- tai ka-
lastusoikeuden myynnistä;

...

Tietyissä tapauksissa myös puustokorvaus luetaan arvonlisäverolliseksi korvaukseksi. Jos puustokorvausta voidaan pitää korvauksena metsän hakkuuoikeudesta, tulee tämä korvaus olemaan arvonlisäverollinen. Nämä ovat suhteellisen harvinaisia tapauksia, mutta esimerkiksi eri maantielunastuksista ja voimalinjalunastuksista löytyy tapauksia palautuvalta työ-alueelta maksetuista korvauksista. Uudenmaan LO totesi vuonna 1998 palautuvalta työalu-
eelta suoritetun puustokorvauksen olevan arvonlisäveron alaista tuloa:

Uudenmaan LO 9.6.1998 472/7, Dnro 2439/7000/98: Maakaasuputkilunastuksessa ns. palautuvalta alueelta suoritettu puustokorvaus, joka koskee puutavaralajeittain ja kuutiometreittain arvioitua hakattua puustoa, rinnastetaan metsänhakkuuoikeuden luovutukseksi ja se on näin ollen arvonlisäverollista.

Vahingonkorvauksen ALV-korotus

Vahingonkorvausten osalta korvauksen määrä vaihtelee sen mukaan, että onko korvauksensaaja arvonlisäverovelvollinen vai ei. Vahingonkärsijän varallisuusaseman säilyttämiseksi on arvonlisäveron vähennysoikeus otettava huomioon korvausta laskettaessa. Täten, jos vahingonkorvaus kohdistuu hyödykkeeseen, josta arvonlisäverovelvollisella on arvonlisäveron vähennysoikeus, jäisi ei-arvonlisäverovelvollinen epäedulliseen asemaan, mikäli korvaus olisi sama verovelvolliselle ja ei-verovelvolliselle.

Jos vahingonkärsijä on ei-arvonlisäverovelvollinen, arvonlisävero on hänelle lopullinen kustannus, joka pitää korvata. Siis jos maatalouden korvaussuosituksen tai yksikköhintojen ja kustannusten mukaan maksetaan korvauksia arvonlisäveron ulkopuolella olevalle kiinteistön omistajalle, arvonlisäveron osuus on lisättävä korvaussummaan. Arvonlisäveron osuutena lisätään 23 % arvonlisäverottomaan korvaussummaan¹⁸. Jos korvauksensaaja on arvonlisäverovelvollinen ja saa vähentää korvattavan hyödykkeen hintaan sisältyvän arvonlisäveron, hänelle korvataan vahinko ilman arvonlisäveron osuutta. Huomattakoon, että pihakasvillisuudesta ei arvonlisäverovelvollisellakaan ole vähennysoikeutta, koska se kuuluu verovelvollisen vähennyskeltottomaan asuntoon käytettävään kiinteistöön. (MML 2010a, s. 8)

Kysymykseen siitä, miksi vahingonkorvaukseen tehdään ALV-korotus, joudutaan vastaus-
ta hakemaan myös AVL:n pykälistä ja lain tarkoituksesta. Yleinen vähennysoikeus sääde-
tään AVL 102 §:ssä. Yleistä vähennysoikeutta ja vähennysjärjestelmän pääsääntöä voi
kuvata siten, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritettut ostot ovat vähennyskel-
poisia, ellei laissa ole vähentämistä nimenomaan kielletty (Nyrhinen & Äärilä 2008, s.
202–203). Korotuksessa on kyse siitä, että AVL:ssa rinnastetaan rahana saatu korvaus

¹⁸ Arviointi ja korvaukset -tietovarastossa kaikki maatalouden haitan- ja vahingonkorvaukset on laskettu arvonlisäverottomin hinnoin (MML 2010a, s. 8).

normaaliin ostoon. Kun ALV-velvollinen saa tästä korvauksena suoritetusta ostosta ALV-vähennysoikeuden, jonka voi kohdistaa verotilien kautta vähennettäväksi veroksi, täytyy ei-ALV-velvolliselle kompensoida korotuksella tämä siirrettävä vähennysoikeus. Jos vahingonkorvaukseen oikeutettu on ALV-velvollinen jostain muusta liiketoiminnasta kuin mihin vahingonkorvaus voidaan kohdistaa, ei näissä tapauksissa tulkintani mukaan koroteta vahingonkorvausta, koska vaatimus liiketoimintaa varten suoritetusta hankinnasta ei toteudu.

4.3.1.2 Tulovero

Kohteenkorvaus

Kohteenkorvauksessa noudatetaan TVL 49 §:n säädöstä osittain verovapaista luovutusvoitoista.

TVL 49 §: Osittain verovapaat luovutusvoitot

Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa luovutushinnasta vähennetään vähintään 80 prosenttia, jos

1) kiinteä omaisuus, toisen maalla oleva rakennus tai niiden pysyvä käyttöoikeus, joita verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa, on luovutettu kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä;

TVL:ssa omaisuuden pakkoluovutukseksi lasketaan siis LunL:n mukaisessa menettelyssä sekä LunL:n menettelyyn rinnastettavissa olevassa menettelyssä luovutettu omaisuus. Osittaista verovapautta voidaan perustella luovutuksen pakkoluonteisuudella. Koska pakkoluovutuksessa rajoitetaan yksilön oikeuksia, ei ole nähty kohtuulliseksi, että tällaisissa tapauksissa perittäisiin luovuttajalta normaali luovutusvoittovero (Puronen 1999, s. 695). Toisaalta osittainen verovapaus on selkeästi rajattu koskemaan vain yksilön oikeuksia. Osittaista verovapautta ei tarjota avoimelle yhtiölle, kommandiittiyhtiölle tai TVL 3 §:n mukaisille yhteisöille. Hallituksen esityksessä (HE 195/1993) tätä rajoitusta on perusteltu sillä, että osittaista verovapautta on tarkoitettu käytettäväksi vain luonnollisten henkilöiden verotuksessa. Kun yhtiöiden ja yhteisöjen osalta ei ole muutakaan säädetty, tämä merkitsee sitä, että ne joutuvat maksaa normaalin luovutusvoittoveron myös pakkoluovutuksista (Puronen 1999, s. 695).

Lunastuksen kohteella on myös merkitystä verokohteluun. Kyse on lähinnä lunastettavan omaisuuden käyttötarkoituksesta. Lunastetun omaisuuden käyttötarkoitus ei sinänsä sulje pois osittaista verovapautta, mutta sen on tietyissä yksittäistapauksissa todettu sulkevan pois mahdollisuuden käsitellä luovutusta esimerkiksi oman asunnon luovutuksena, joka olisi TVL 48.1 §:n 1 kohdan mukaan verovapaa luovutus. Tällainen tapaus oli esimerkiksi lunastus, jossa lunastettiin vähäinen, rakennuspaikkana käyttämätön osa tilasta, jota luovuttaja käytti vakituiseen asumiseen.

Lapin LO 22.10.1999 taltio 457: Tielaitos oli lunastanut verovelvolliselta 193 neliometriä maata hänen kaupunkialueella omistamastaan omakotikiinteistön käsittä-

neestä tilastaan pyörätienä käytettäväksi. Luovutus ei ole koskenut sellaista rakennuksen rakennuspaikkaa, jota tarkoitetaan oman asunnon luovutusvoiton verovapautta koskevassa tuloverolain 48 §:n 1 momentin 1 kohdassa, vaan luovutukseen on sovellettava tuloverolain 49 §:n luovutusvoiton osittaista verotusta koskevia säännöksiä.

KHO 1969-II-512: Soranmyyntiliikettä harjoittavan yhtiön soranottopaikka katsottiin sen käyttöomaisuudeksi. Koska soranottopaikka, joka oli ollut yhtiön omana yli kymmenen vuotta, oli pakkolunastettu maapohjineen, lunastuksessa sorasta suoritettua korvausta ei luettu yhtiön veronalaiseksi tuloksi.

Asianosaisella on myös oikeus LunL 24.1 §:n nojalla vaatia lunastajaa lunastamaan omaisuutta, johon lunastajalla ei ole lunastusoikeutta lunastuslupan mukaan, jos tässä pykälässä mainitut ehdot täyttyvät. Tämä lunastuksen laajentaminen asianosaisen vaatimuksesta voisi tietyissä tapauksissa olla lunastus, johon ei sovellettaisi korotettua hankintameno-olettamaa, koska tämä lunastus ei kuulu sellaiseen omaisuuden luovuttamiseen, joka voi tapahtua vastoin omistajan tahtoa. Asiassa katsotaan kuitenkin TVL 49.1 §:n sanamuotoa, jonka mukaan korotettua hankintameno-olettamaa sovelletaan, jos verovelvollinen on luovuttanut omaisuuden LunL:n tai siihen rinnastettavissa olevassa menettelyssä. Koska myös lunastuksen laajentaminen tapahtuu LunL:ssa säädetyssä menettelyssä, ei asiaan vaikuta se, ettei lunastajalla ole lunastusoikeutta siihen alueeseen, joka lunastetaan omaisuuden luovuttajan vaatimuksesta. Korotettua hankintameno-olettamaa sovelletaan tässäkin tapauksessa.

Haitankorvaus

Lunastustapauksissa maksettavia haitankorvauksia on verotuksessa käsitelty kiinteistön arvon alentumisesta maksettavina korvauksina ja näin ollen verotettu TVL:n luovutusvoiton verotusta koskevien säännösten mukaan (MML 2010a, s. 3–4). Esimerkkejä kyseisistä kohteenkorvauksiin rinnastuvista haitankorvauksista ovat supistumis-, pirstoutumis-, vetymis- ja immissiohaitan korvaus.

MVL 5 § säättää maatalouden veronalaisista tuloista. Pykälän perusteella sellaiset tilalla harjoitettuun toimintaan liittyvät vahingonkorvaustyyppiset haitankorvaukset, jotka arvioidaan yleensä tulevien vuosien lisääntyneiden kustannusten perusteella, kuten päistehaitta, ovat maatalouden veronalaista tuloa, koska kyseiset kustannukset ovat vähennettävissä tulonhankkimisvähennyksenä (MML 2010b, s. 4). Kiinteistön arvon alentumisen vuoksi maksetut haitankorvaukset verotetaan myös maatalojen osalta omaisuuden luovutusvoittolina.

KHO 1974-II-532: Maanviljelijän tilustensa poikki kulkevan valtatie rakentamisen johdosta saamat ylitys- ja laidunhaittakorvaukset katsottiin suoritettuna maan arvon pysyvän alentumisen perusteella. Niitä ei niin ollen pidetty saajan veronalaisena tulona. (MVL 5 §)

KHO 31.3.1980 taltio 1787: Korvaus soranoton rajoittamisesta oli veronalaista tuloa. (MVL 5 §)

Haitankorvauksen verottamisen kannalta on tärkeää tunnistaa, mistä haitasta korvausta maksetaan. Maksetaanko haitankorvausta siitä, että jäljelle jäävän omaisuuden arvo alenee vai siitä, että omaisuuden tuottokyky alenee. Omaisuuden arvon alenemisesta maksettava korvaus voidaan tulkita ns. etukäteiskorvaukseksi siitä, kun omaisuus aikanaan luovutetaan sillä arvolla, jossa haitta on huomioitu. Jos taas haitankorvaus maksetaan siitä, että omaisuuden tuottokyky alenee, on tämä taas korvauksen muodossa saatua omaisuuden tuottoa. Se miten haitankorvauksena saatu omaisuuden tuotto verotetaan, riippuu taas siitä, mitä tuloa maksettu tuotto on ja mikä on verovelvollisen verotettava asema. Maatalouden ja elinkeinon tuottama tulo verotetaan MVL:n ja EVL:n mukaan. Henkilökohtainen tulo voidaan käsitellä joko ansio- tai pääomatulona TVL:n mukaan.

Vahingonkorvaus

Saadut vahingonkorvaukset, jotka liittyvät tulonhankkimistoimintaan ja tulevat siis veronalaisen tulon sijaan, käsitellään veronalaisena tulona. Veronalaista vahingonkorvausta tai muita siihen verrattavia korvauksia ovat vain korvaukset, jotka on saatu tulon tai elätyksen vähentymisestä (Andersson & Linnakangas 2006, s. 352–353).

TVL 78 §: Vahingonkorvausten veronalaisuus

Vahingonkorvaus tai muu siihen verrattava tulo ei ole veronalaista tuloa, ellei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan tai korvaukseksi elätyksen vähentymisestä.

Esimerkiksi puustosta ja sadonmenetyksestä maksetut korvaukset tulevat veronalaisen tulon sijaan ja ovat täten veronalaista tuloa. Puuston vahingoittumisesta tai poistamisesta saatu vahingonkorvaus tilanteessa, jossa puustoa ei lunasteta maapohjineen¹⁹, on verovelvollisen metsäverojärjestelmästä²⁰ riippuen joko metsätalouden pääomatuloa tai sisältyy pinta-alaperusteisesti verotettuun metsätuloon. Verovapaita vahingonkorvauksia ovat esimerkiksi kaivon kuivumisesta, pihakasvillisuudesta ja tontilla olevista aidoista ja porteista saadut korvaukset. (MML 2010a, s. 4)

KHO 7.4.2004 taltio 782: A oli saanut vesioikeuden päätöksellä kertakorvauksen vesistön säännöstelyn hänen pelloilleen aiheuttamasta vahingosta. Pellot sijaitsivat noin 1,5 kilometrin etäisyydellä säännösteltävästä järvestä eivätkä ne jääneet säännöstelyn vuoksi veden alle. Vahingot aiheutuivat peltojen heikentyneestä valumakelpoisuudesta. Katsottiin, että kysymys oli tuloverolain 78 §:n mukaisesta kiinteistön arvon alenemisen vuoksi saadusta verovapaasta vahingonkorvauksesta eikä saman lain 49 §:n 1 kohdan mukaisesta osittain verovapaasta kiinteän omaisuuden pysyvän käyttöoikeuden luovutuksesta. (TVL 78 §)

¹⁹ Esimerkiksi voimajohtolunastuksissa reunavyöhykkeiden kohdalla.

²⁰ 1.1.2006 kaikkiin metsänomistajiin on sovellettu puun myyntitulon verotusta. Ajalla 1.1.1993–31.12.2005 oli mahdollisuus toimittaa verotus joko myyntitulojen mukaan tai pinta-alaperusteisesti. Luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostamat yhtymät saivat esittää verovuoden 1993 verotuksessa ennen verotuksen valmistumista vaatimuksen pysyä vuosina 1993–2005 toimitettavassa verotuksessa pinta-alaverotuksessa. Uusilla metsänomistajilla ei ollut tätä mahdollisuutta, vaan verotus toimitettiin myyntitulojen mukaan. Vaikka pinta-alaverotus siirtyi historiaan vuoden 2006 alussa, voi se kuitenkin olla esillä muutoksenhaussa ja jälkiverotukseen liittyvissä kysymyksissä vielä verovuoteen 2011 ja luovutusvoiton verotuksessa verovuoteen 2010. (Hukkanen 2007, s. 10)

Kustannusten korvaukset, kuten edunvalvontakulut, ovat verovapaata tuloa, ellei kustannusta ole saanut vähentää tuloverotuksessa. Työstä maksetut korvaukset ovat yleensä veronalaista ansiotuloa.

Eräänlainen veroseuraamus on myös jo maksetun veron huomioonottaminen korvauksia määrättäessä. Tämä korostuu erityisesti maksetun kiinteistöveron kohdalla. Vaikka kiinteistö tai sen osa otetaan tieoikeudella tienpitäjän haltuun pois kiinteistön omistajan määräamisvallasta esimerkiksi tielainsäädännön mukaisen toimenpiteen johdosta, ei kiinteistön omistajalla ole katsottu olevan oikeutta saada vahingonkorvausta kiinteistöverosta, jonka hän on tiealueeksi otetun alueen osalta jo ehtinyt maksaa (Markkula 2005, s. 273).

KKO 1999:94: Tienpitäjä ei ollut velvollinen suorittamaan kiinteistönomistajalle korvausta tämän tietarkoituksiin otetusta kiinteistöstä haltuunottovuodelta maksamasta kiinteistöverosta. (YITL (243/1954) 9 luku)

Päätöksen perustelujen mukaan kiinteistön omistajan vaatimuksen perusteena ei ollut kiinteistölle aiheutunut vahinko, vaan perusteena oli se, että kiinteistöveron suorittaminen oli käynyt omistajan kannalta tarkoituksettomaksi kiinteistön hallinnan menetyksen johdosta. Tällaista menetystä eivät sovelletut tielainsäädännön lainkohdat edellyttäneet korvattavaksi.

Korko

Lunastuskorvaukselle maksettava korko on aina veronalaista pääomatuloa riippumatta siitä, miten itse korvaus verotetaan. Tämä koskee niin verotettavia kuin myös verovapaita luovutuksia. Koron verottamisessa ei sovelleta myöskään osittaista verovapautta, vaan lunastajan luovuttajalle maksettavaksi määrätty korko on luovuttajan pääomatuloa koko arvostaan.

4.3.1.3 Varainsiirtovero

Lunastustoimituksissa luovutuksensaajaa koskee lähtökohtaisesti varainsiirtoverovelvollisuus. Jos lunastaja ei ole verovelvollinen, niin tällöin varainsiirtoveroa ei luonnollisesti tule maksettavaksi. Lunastustoimituksessa epäselvyyttä syntyy lähinnä varainsiirtoveron verovuodesta. Luovutuksensaajalla varainsiirtoveron suorittaminen ei ole lunastuksessa sidoksissa lainhuudon hakemiseen, koska MK 11 luvun 4 §:n mukaan valtion metsämaan, pakkolunastusyksikön, yleisiin tarpeisiin erotetun alueen, erillisen vesijätön, yleisen vesialueen ja yleisen alueen omistusoikeutta ei kirjata lainhuutona. Tapauksissa, joihin ei MK:n mukaan liity lainhuudon tai kirjaamisen hakemisvelvollisuutta, varainsiirtoveron suorittamisaika on joka tapauksessa kuusi kuukautta, jolloin veron suorittamisaika lasketaan luovutussopimuksen tekemisestä (Puronen 2007, s. 172).

Lunastustoimituksissa luovutussopimukseksi voidaan tulkita useimmissa tapauksissa toimitusinsinöörin julistama lainvoimainen lunastuspäätös. Jos lunastaja puolestaan hankkii lunastettavan omaisuuden haltuunsa vapaaehtoisella kaupalla lunastustoimituksen ollessa vireillä, tulkitaan luovutusajankohdaksi luovutussopimuksen tekeminen. Epäselväksi asia muuttuu silloin, kun lunastuksessa käytetään ennakkohaltuunottoa. Tällöin joudutaan tilan-

teeseen, jossa samalla kiinteällä omaisuudella on käytännössä kaksi luovutusajankohtaa: Ennakkohaltuunoton ajankohta ja lopullisen lunastuspäätöksen julistamisajankohta. Täten myös varainsiirtoveron maksamiselle tulee kaksi ajankohtaa. Ennakkokorvauksista maksettava varainsiirtoveron maksetaan ennakkohaltuunoton määräämän määrääjän puitteissa ja lunastuspäätöksessä vielä maksettavaksi määrättävän loppukorvauksen varainsiirtovero maksetaan lunastuspäätöksen määräämän määrääjän puitteissa. Sen sijaan varainsiirtoveroa ei makseta maksamatta olevalle lunastuskorvaukselle ennakkohaltuunoton ajankohdasta lukien lasketusta korosta, koska tätä korkoa ei lueta varsinaisen luovutuksen vastikkeeksi. Varainsiirtoveroa ei makseta myöskään edunvalvontakuluista saman perustelun mukaisesti.

Ennakkokorvausten varainsiirtoveroseuraamuksiin rinnastettava tilanne syntyy myös niissä toimituksissa, jotka voidaan käsitellä ns. kahtena toimituksena. Tällaisia toimituksia ovat mm. Maantiel:n mukainen maantietoimitus ja ratalain (110/2007) mukainen ratatoimitus. Rinnastettava tilanne syntyy tällöin toisessa toimituksessa käsiteltävien ns. jälkikorvausten osalta. Esimerkiksi maantietoimituksen osalta toimitusinsinööri voi Maantiel 62 §:n nojalla jakaa tienpitoviranomaisen esityksestä toimitusmääräyksen tarkoittamaa lunastusta koskevat asiat käsiteltäviksi kahdessa eri maantietoimituksessa, jos se ratkaistavien asioiden määrän tai laadun vuoksi taikka muusta syystä on tarkoituksenmukaista. Ratkaisemattomien lunastusasioiden lisäksi myöhemmässä toimituksessa käsitellään ja ratkaistaan myös asiat, jotka koskevat aikaisemman toimituksen lopettamisen jälkeen lunastuksen kohteeseen tehtäviä muutoksia.

4.3.2 Luonnonsuojelualan lunastus

Luonnonsuojelualan lunastuksesta maksettavien korvausten verokohtelu eroaa merkittävästi muiden lunastuskorvausten verokohtelusta tulo- ja varainsiirtoverotuksen osalta. Luonnonsuojelun osalta on katsottu tarpeelliseksi tukea myös verotuksen keinoin toivottavaa käytöstä. Verotuksella pyritään tukemaan luonnonsuojelua antamalla verovapaus luovutettaessa maata tai muutettaessa maan käyttötarkoitus luonnonsuojelutarkoituksiin (Pasanen ym. 2006, s.37).

4.3.2.1 Tulovero

Luonnonsuojelun edistäminen on tullut esille vahvasti viimeaikaisissa verosäädösten muutoksissa. Vuosina 2007, 2008 ja 2009 säädettiin TVL:in huojennuksia LSL:n nojalla maksettujen korvausten verotukseen. Näistä viimeisimmässä tehtiin merkittävä helpotus luonnonsuojelualueeksi luovutetun omaisuuden luovutusvoiton verotukseen lisäämällä TVL 48.1 §:in uusi 4. kohta. Kohdassa säädetään luonnonsuojelualueeksi luovutetulle kiinteälle omaisuudelle verovapaus.

TVL 48 § Verovapaat luovutusvoitot

Omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa

...

4) kiinteää omaisuutta valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelulaissa (1096/1996) tarkoitettuihin luonnonsuojelualueeksi.

...

Hallituksen esityksessä (HE 133/2009, s. 6) todetaan, että valtion luonnonsuojelutarkoituksiin hankkimilla maa- ja vesialueita pannaan toimeen valtioneuvoston päättämiä valtakunnallisia luonnonsuojeluohjelmia, Natura 2000 -verkostoa ja toteutetaan kaavoituksessa tehtyjä luonnonsuojelualuevarauksia. Myöhemmässä vaiheessa valtiolle suojelutarkoituksiin hankituista maista perustetaan lailla tai asetuksella luonnonsuojelualueita LSL 3 luvun mukaisesti. Valtioneuvosto on asettanut tavoitteeksi, että maanomistajien vapaaehtoisesti tarjoamia alueita perustetaan yksityisiksi luonnonsuojelualueiksi tai hankitaan valtiolle yhteensä 96 000 hehtaaria vuoteen 2016 mennessä (HE 133/2009, s. 6).

Pykälässä tarkoitettuja luonnonsuojelualueita ovat LSL 10 §:n mukaan kansallispuistot, luonnonpuistot ja muut luonnonsuojelualueet. Muu luonnonsuojelualue voi olla sekä valtion omistama että myös yksityinen. Muu luonnonsuojelualue voidaan perustaa myös LSL 77 §:ssä luetelluiden eri suojeluohjelmien tarkoituksiin. Esimerkkinä tällaisesta suojeluohjelmasta mainittakoon vanhojen metsien suojeluohjelma. Muina suojelukeinoina voidaan mainita LSL 23 §:n mukainen luonnonmuistomerkki. Lisäksi LSL 29 §:ssä kielletään eräisiin luontotyypeihin kuuluvien luonnontilaisten tai luonnontilaiseen verrattavien alueiden muuttaminen niin, että luontotyyppin ominaispiirteiden säilyminen kyseisellä alueella vaarantuu. Luonnon- tai kulttuurimaiseman kauneuden, historiallisten ominaispiirteiden tai siihen liittyvien muiden erityisten arvojen säilyttämiseksi ja hoitamiseksi voidaan LSL 32 §:n nojalla perustaa maisema-alue.

Pohjois-Suomen MO 12.6.2000, Dnro 10/1999: Verovapauden tarkoituksena on edistää suojelun toteuttamista. Maa-oikeus katsoi, että korvauksen alentaminen käytännössä tarkoittaisi, että maanomistaja joutuisi maksamaan veron hänelle määrättävästä korvauksesta, eikä maanomistaja saisi täyttä korvausta menetyksestään.

Hallituksen esityksen mukaan (HE 133/2009, s. 16) TVL 48.1 §:n 4. kohdan verovapaus koskee sellaisia luovutuksia, joissa luovutettava alue on tarkoitus perustaa luonnonsuojelulain mukaiseksi suojelualueeksi, luonnonpuistoksi tai muuksi luonnonsuojelualueeksi. Tavoitteena on edistää muun muassa METSO-ohjelman²¹ mukaisesti valtiolle luonnonsuojelualueeksi tapahtuvia myyntejä, mutta verovapaus koskisi myös muita luonnonsuojelualueiksi tapahtuvia luovutuksia (HE 133/2009, s. 16).

TVL 48.4 § koskee puolestaan luovutuksia, joissa luovutetaan kiinteää omaisuutta muuksi suojelualueeksi kuin valtion luonnonsuojelualueeksi. Näitä suojelualueita ovat mm. Itämeren rannikko- ja merialueiden suojelualue, luontotyyppien suojelualue ja maisema-alue.

TVL 48.4 §

Luonnonsuojelulaissa (1096/1996) tarkoitetuksi suojelualueeksi luovutetusta kiinteästä omaisuudesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa siltä osin kuin kiinteistö vaihdetaan

²¹ METSO-ohjelma, eli Etelä-Suomen metsien monimuotoisuuden toimintaohjelman 2008-2016, on metsien monimuotoisuutta turvaava ohjelma, jonka avulla yksityiset metsänomistajat voivat suojella metsänsä monimuotoisuutta. METSO-ohjelman lähtökohtana on vapaaehtoisuus. Metsänomistaja voi halutessaan tarjota metsäänsä METSO-kohteeksi. Jos tarjottu metsä hyväksytään METSO-kohteeksi, valtio korvaa metsänomistajalle kustannukset, joita puuntuotannon tulonmenetyksistä ja luonnonhoidosta aiheutuu. Tätä kutsutaan luonnonarvojen kaupaksi. (YM/MMM 2010)

toiseen kiinteistöön. Vaihdoissa vastikkeeksi saadun kiinteän omaisuuden hankinta-aika lasketaan luovutetun omaisuuden hankinta-ajasta.

Käytännössä TVL 48.4 § on voimassa myös luovutettaessa maata LSL 24 §:n mukaiseen yksityiseen luonnonsuojelualueeseen. TVL 48.4 §:n mukaisissa tapauksissa luovutusvoiton veroa laskettaessa sovellettavaksi tulee TVL 49 §:n säädös luovutusvoiton osittaisesta verovapaudesta.

TVL 49 § Osittain verovapaat luovutusvoitot

Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa luovutushinnasta vähennetään vähintään 80 prosenttia

...

2) kiinteistö on vapaaehtoisesti luovutettu sellaiseen tarkoitukseen, johon vastaanottajalla on oikeus lunastaa kysymyksessä olevan kaltaista omaisuutta tai saada sen pysyvä käyttöoikeus mainitulla menettelyllä;

...

4) kiinteä omaisuus luovutetaan valtiolle, maakunnalle, kunnalle tai kuntayhtymälle. Edellä 1 momentissa tarkoitettua huojaennusta ei sovelleta luovutettaessa omaisuutta valtion liikelaitokselle muuhun kuin luonnonsuojelutarkoitukseen, puolustusvoimien käyttöön, tutkimustarkoituksiin tai muuhun vastaavaan yhteiskunnalliseen tarkoitukseen.

Mikäli omaisuus luovutetaan valtiolle, kyseessä on osittain verovapaa luovutus, jos toisen momentin ehto täyttyy. Esimerkkinä mahdollisesti tulkinnanvaraisesta tilanteesta voidaan mainita Metsähallitukselle suoritettava luovutus. Jos kiinteää omaisuutta luovutetaan puolestaan yksityiseen suojelualueeseen, ei TVL 49 §:stä löydy tulkintani mukaan edes osittaisista luovutusvoiton verovapautta puoltavaa normia. Kyseessä ei ole luovuttaminen valtiolle, maakunnalle, kunnalle tai kuntayhtymälle eikä omistusoikeutta ole mahdollista saada TVL 49.1 §:n 1. ja 2. kohdassa mainitulla lunastusmenettelyyn rinnastettavissa olevalla menettelyllä. Hyvin laveasti tulkiten voidaan olettaa, että jos alue katsotaan tarpeelliseksi liittää yksityiseen suojelualueeseen, voitaisiin sama alue liittää samoin perustein myös valtion omistamaan suojelualueeseen. Tässä tapauksessa valtiolla olisi lunastusoikeus, ja korotettu hankintameno-olettama olisi sovellettavissa. Täten ajatellen verotuksen pyrkimyksiä tukea luonnonsuojelua, olisi järkevää soveltaa korotettua hankintameno-olettamaa myös yksityisen suojelualueen tapauksissa.

Mikäli maata ei lunasteta tai käyttötarkoitusta muuteta suojelualueeksi, vaan sen käyttöön asetetaan LSL:n nojalla rajoituksia, esimerkiksi suojeltujen eliölajien vuoksi, tulee rajoituksista aiheutuneet menetykset LSL 53.1 §:n perusteella korvattavaksi. Korvauksien hakemisesta ja niihin oikeutetusta säädetään LSL 7. luvussa. Mikäli rajoitus aiheuttaa merkittävää haittaa omaisuuden käytölle, on kiinteistön omistajalla oikeus saada tästä haitasta täysi korvaus. Kyseisiin korvauksiin sovelletaan TVL 80 §:ä verovapaista vahingonkorvauksista.

TVL 80 §: Verovapaat vakuutus- ja vahingonkorvaukset
Veronalaisia korvauksia eivät ole:

...

7) luonnonsuojelulain nojalla suojelualueen omistajalle maksettu kertakaikkinen korvaus niistä taloudellisen hyödyn menetyksistä, joita mainitun lain mukaisesta suojelusta omistajalle aiheutuu;

...

KHO 27.5.2005 taltio 1280: A:n omistamalla kiinteistöllä oli todettu valkoselkätiikan pesintä. Alueellinen ympäristökeskus oli tehnyt luonnonsuojelulain (1096/1996) 47 §:n 3 momentin mukaisen erityisesti suojeltavan lajin esiintymispaikan rajauspäättöksen kiinteistön alueelle. A:lle maksettiin rajauspäättöksen johdosta luonnonsuojelulain 53 §:n 1 momentin mukaisesti korvaus. Tämä valtion varoista maksettava kertakaikkinen korvaus oli verotuksessa tuloverolain 80 §:n 7 kohdassa tarkoitettua verovapaata vahingonkorvausta. Valtiovarainministeriö on antanut asiassa lausunnon. (TVL 80 §)

Määräaikaisesta suojelusta maksettavat LSL 25 §:n mukaiset korvaukset eivät kuitenkaan ole aina olleet samassa asemassa. Suvantolan (2005, s. 23) mukaan määräaikaisesta suojelusta maksettavat korvaukset eivät TVL 80 §:n nojalla olleet verovapaita. Ongelma tunnistettiin myös lainsäätäjien taholta. Suvantola (2005, s. 23) esitti ratkaisuksi, että verolainsäädäntöä olisi syytä täsmentää saattamalla se ajan tasalla muuttuneen luonnonsuojelulainsäädännön kanssa siten, että määräaikainen suojelu nauttisi samaa verotuksellista tukea kuin pysyvä suojelu. Asia korjattiin vuoden 2007 alussa voimaan tulleella lakimuutoksella. Muutoksen taustalla olevan hallituksen esityksen (HE 144/2007, s. 8) mukaan LSL 25 §:n mukaisesta määräaikaisesta suojelusta maksettava korvaus maksetaan aina kertakaikkisena määräaikaisen korvaussopimuksen perusteella. Kertakaikkinen korvaus mainitaan verovapaana korvauksena TVL 80 §:ssä.

Luonnonsuojeluun voidaan myös myöntää kestävän metsätalouden mukaista rahoitusta siten kuin KemeraL:ssa säädetään. Vaikka näitä korvauksia ei voida maksaa KemeraL 4.4 §:n mukaan LSL:n nojalla tehdystä alueen määräaikaisesta rauhoittamisesta, voidaan KemeraL-tukea myöntää KemeraL 3. luvun mukaisesti metsien biologisen monimuotoisuuden ylläpitämiseen, KemeraL 4. luvun mukaisesti metsäluonnonhoitoon ja KemeraL 5. luvun mukaisesti muihin laissa mainittuihin edistämistoimenpiteisiin. KemeraL:n mukaiset tuet ja etuudet eivät ole KemeraL 34 §:n ja TVL 53 §:n nojalla veronalaisia

4.3.2.2 Varainsiirtovero

Luonnonsuojelualueiden osalta alueen saajana on yleensä valtio, oli kyseessä sitten vapaaehtoiseen kauppaan tai pakkolunastukseen perustuva saanto. Valtio ja sen laitokset ovat jo lähtökohtaisesti varainsiirtoverosta vapaita verovelvollisia. Verovapaus ei koske valtion liikelaitoksia, joten esimerkiksi Metsähallituksen hankkiessa kiinteää omaisuutta luonnonsuojeluun, on Metsähallituksen maksettava saannostaan varainsiirtovero.

Varainsiirtovero voisi tulla myös yksityisen henkilön maksettavaksi niissä tapauksissa, joissa luonnonsuojelualue hankitaan valtion omistukseen kiinteistöjen vaihdolla. VSVL 4 §:n mukaan veroa on suoritettava vaihtotilanteessa kummastakin luovutuksesta. VSVL 13 § säättää kuitenkin tilanteista, joissa kiinteistöjen vaihdosta ei tule suoritettavaksi varainsiirtoveroa.

VSVL 13 § Eräät kiinteistön vaihdot

Veroa ei ole suoritettava siltä osin kuin kiinteistö on saatu vaihtamalla se toiseen kiinteistöön ja

...

2) vaihto on tapahtunut luonnonsuojelulain (1096/1996) mukaisen luonnonsuojelualan perustamiseksi.²²

Mikäli vaihdossa maksetaan välirahaa, veroseuraamukset riippuvat siitä, onko maksaja valtio vai yksityisen luonnonsuojelualan omistava verovelvollinen tai valtion liikelaitos. Valtio on vapaa maksamasta varainsiirtoveroa, mutta yksityisen tai valtion liikelaitoksen maksaessa välirahaa tulee maksajan maksettavaksi saannostaan 4 %:n varainsiirtovero välirahasta. Varainsiirtovero tulee luovutuksensaajan maksettavaksi tietenkin myös niissä tapauksissa, joissa yksityinen hankkii VSVL:n mukaisen kiinteistön luonnonsuojelutarkoituksiin.

Jos valtion maata annetaan yksityiselle luonnonsuojelualan omistajalle kertakaikkisena korvauksena rauhoittamispäätöksen mukaisista käyttöoikeuksien rajoituksista, ei tällainen luovutus sen sijaan ole varainsiirtoverosta vapaa (MML 2010b, s.3). Verovapaus ei myöskään koske niitä vaihtoja, jotka tehdään muun suojelualan kuin luonnonsuojelualan perustamiseksi.

4.3.3 Yksityistietoimitus

4.3.3.1 Tulovero

Yksityisteihin liittyvä lainsäädäntö erottaa toisistaan kaksi eri yksityisteiden aiheuttamaa tulomuotoa. Ensinnäkin yksityistien perustamisesta, käytöstä tai lakkauttamisesta voi olla seurauksena korvausvelvollisuus vahinkoa kärsineelle asianosaiselle. Tämä tulomuoto rinnastuu LunL:n mukaisiin korvauksiin. Toisekseen YksTL:ssa säädetään yksityistien käyttöoikeudesta, tieoikeudesta, tien vuosittaisesta käytöstä perittävästä maksusta, tiemaksusta ja tien tilapäisestä tai poikkeavasta käytöstä perittävästä maksusta, käyttömaksusta. Toisin kuin korvaukset, tieoikeuteen liittyvät maksut maksetaan kiinteistön omistajan sijaan järjestäytyneelle tiekunnalle, jos kyseiselle yksityistielle sellainen on perustettu.

YksTL:n nojalla yksityistietoimituksessa määrättävät kohteen-, haitan- ja vahingonkorvaukset rinnastuvat veroseuraamuksiltaan LunL:n vastaaviin korvauksiin. Korvaukset YksTL 38a §:n mukaisista tilusjärjestelyistä voidaan rinnastaa MaantieL:n mukaisiin korvauksiin tilusjärjestelyistä. LunL:a ei kuitenkaan sovelleta tien käyttöoikeudesta maksettavaan korvaukseen. Korvaus, joka maksetaan oikeuden luovuttamisesta yksityiseen tiehen, verotetaan TVL:n mukaisena muuna sellaisena pääomatulona, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen (MML 2010a, s. 3). Korvaus tieoikeudesta on korvaus käyttää toiselle kuuluvaa kiinteistöä sopimuksen mukaisesti ilman kiinteistön luovutusta. Korvaus tieoikeudesta on siten kiinteistön tuottamaa pääomatuloa.

²² Vaikkei sitä suoraan pykälässä sanotakaan, on luultavaa, että verovapaus koskee myös vaihtoja, joissa luonnonsuojelualuetta laajennetaan.

Tiekunta on YksTL 99 §:n mukaan vapaa suorittamasta valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle veroa sille YksTL:n nojalla kertyneen tulon ja omaisuuden perusteella. Tämän pykälän mukaan tiekunnan ei tarvitse maksaa tuloveroa saamistaan tie- ja käyttömaksuista tai julkisyhteisöjen maksamista avustuksista. Kaikki muut tiekunnan tulot, kuten rakennusurakointi tai soranmyynti jollekin toiselle tiekunnalle, on veronalaista myös tiekunnalle. (Markkula 2005, s. 77)

Merkillepantavaa on, että YksTL:n mukainen verovapaus koskee vain tiekuntia, eli järjestäytyneitä yksityisteitä. Mikäli yksityistielle ei ole yksityistietoimituksessa tai kunnan tielautakunnan päätöksellä perustettu tiekuntaa, vaan yksityistietä hallinnoivat tieoikeuden saaneet osakkaat, ei yksityistiellä ole oikeutta verovapauteen.

4.3.4 Kaivospiiritoimitus

4.3.4.1 Tulovero

LunL:n perusteella maksettavan korvauksen verokohtelu voidaan useimmissa tapauksissa päätellä suoraan korvauslajista. KaivosL poikkeaa korvausten veroseuraamusten osalta merkittävästi LunL:sta. KaivosL:n perusteella maksettavien korvausten verotus määräytyy korvauslajin sijaan lähinnä sen mukaan, mitä on korvattu. Kyse voi olla esim. maan aineksen myynnistä, metsätalouden pääomatulona verotettavasta korvauksesta, luovutuksesta tai siihen rinnastettavasta tilanteesta taikka maatalouden tuloksi luettavasta suorituksesta (Vero 2010, s. 86).

Korvaus käyttöoikeuden luovuttamisesta

Kaivoslain 1 §:ssä säädetään oikeudesta käyttää toisenkin alueella olevaa esiintymää. TVL 49 §:n mukainen osittainen verovapaus koskee TVL 49.1 §:n 2. kohdan mukaan myös niitä tilanteita, joissa kiinteistö on vapaaehtoisesti luovutettu sellaiseen tarkoitukseen, johon vastaanottajalla on oikeus lunastaa kiinteää omaisuutta tai saada sen pysyvä käyttöoikeus pakkolunastuksella tai siihen rinnastettavissa olevalla menettelyllä. KaivosL 1 §:n käyttöoikeuden ajallisista rajoista ei ole säädetty, joten käyttöoikeutta voidaan pitää pysyväenä, jollei sitä ole erikseen lunastettu tai luovutettu määräaikaisena. Koska pysyvä käyttöoikeus alueeseen voidaan saada kaivoslain perusteella, voidaan kiinteistön vapaaehtoiseenkin luovutukseen soveltaa TVL 49.1 §:n 2 kohtaa, jolloin ns. 80 %:n hankintameno-olettamaa voidaan käyttää luovutusvoittoa laskettaessa (Vero 2010, s. 86).

KHO 1967-II-544: Kun tila aiottiin myydä kaivostoimintaa harjoittavalle yhtiölle kaivoslaissa tarkoitettun kaivostoiminnan harjoittamista varten, katsottiin myynnin tapahtuvan sellaiseen tarkoitukseen, johon ostaja oli oikeutettu lunastamaan omaisuutta pakkolunastuksella tai muulla siihen verrattavalla menettelyllä. Eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta annetun lain (342/61) 1 §:n mukaan myynnistä saatua satunnaista voittoa ei ollut pidettävä tilanomistajan veronalaisena tulona. Verovuosi 1966 ja 1967. Ennakkotieto.

Kaivoslain 36 §:n mukainen korvaus on korvaus oikeudesta käyttää kaivospiirin käyttöaluetta sekä apualuetta. Käyttöoikeus voidaan määrätä joko pysyväenä tai määräaikaisena. Kertakorvausten kohdalla tulee tehdä ero määrätyn ajan sekä rajoittamattoman ajan kestävän

käyttöoikeuden välillä. Määrätyn ajan kestävien käyttöoikeuksien osalta on tehtävä lisäksi selko, mihin oikeuteen korvaus kohdistuu. Ratkaisevaa tällöin on, onko kyse metsästä maksettavasta korvauksesta, maa-aineksesta maksettavasta korvauksesta vai korvauksesta alueen käyttöoikeudesta yleensä. Merkitystä on myös sillä, onko kyse maatilana pidettävästä alueesta. Jos korvaus kohdistuu MVL 2.2 §:ssä tarkoitettuun maatilaan, on korvaus maatalouden tuloa MVL 5.1 §:n 9. kohdan nojalla²³. Muutoin korvaus on TVL:n mukaan verotettavaa pääomatuloa. (Vero 2010, s. 86)

Kaivoslain 36 §:n mukainen määräaikainen korvaus ei ole lähtökohtaisesti korvausta maa-aineksen otosta tai puustosta, vaan se on kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatavaa pääomatuloa. Siltä osin, kuin korvaus erikseen ilmoitettuna kohdistuu maa-aineksen ottoon, on korvaus TVL 32 §:n mukaista pääomatulona verotettavaa korvausta maa-aineksista. Sitä ei lueta maatalouden tuloksi vaan verovelvollisen muun tulonlähteen tuloksi niissä tapauksissa, joissa korvaus kohdistuu maatilaan. Tällöin tulosta voidaan vähentää ainesosavähennyksenä käytettyä ainesosamäärää vastaava TVL 114.2 §:n mukainen substanssipoisto. Metsään erikseen kohdistuva korvaus verotetaan TVL 43 §:n mukaisena metsätalouden pääomatulona. (Vero 2010, s. 86)

Jos kaivoslain 36 §:n mukaisen kertakorvauksen perusteena olevalle käyttöoikeudelle ei ole sovittu kestoja, vaan käyttöoikeus on perustettu rajoittamattomaksi ajaksi, pidetään tällaista pysyvästä käyttöoikeudesta saatua korvausta kiinteistön luovutushintaan rinnastettavana suorituksena. Tällöin tulo verotetaan TVL 49 §:n mukaisesti osittain verovapaana luovutusvoitonä. Koska pysyvä käyttöoikeus verotetaan luovutuksena, ei tuloon voida kohdistaa TVL 114.2 §:n mukaisena substanssipoistona tehtävää ainesosavähennystä, vaikka maa-aineksista saavan tulon osuus olisikin eritelty. (Vero 2010, s. 86–87)

Vuosivuokra käyttöoikeuden luovutuksesta

Vuokrasopimuksen mukaista korvausta käsitellään luonteensa mukaisesti määrätyn ajan kestävästä käyttöoikeudesta saatua korvausta kiinteistön luovutushintaan rinnastettavana suorituksena tai pääomatulona (Vero 2010, s. 87). Jos sopimukseen sisältyy oikeus ottaa maa-aineksia, on korvaus tältä osin maa-aineksesta saatavaa pääomatuloa. Jos sopimukseen sisältyy erikseen määritelty korvaus puustosta, on tämä osa korvauksesta metsätalouden pääomatuloa.

Kaivospiirimaksu ja louhimismaksu

Kaivoslain 44 §:n mukainen kaivospiirimaksu on saajalle veronalaista kiinteistön pääomatuloa. Kaivosoikeuden haltijan KaivosL 40 §:ssä tarkoitettuun kaivostyöhön, eli kaivoskiivennäisten hyväksikäyttöön, kiinteästi liittyvänä korvauksena kaivospiirimaksua ei voitane pitää edes maatalouden tulona niissä tapauksissa, joissa kaivospiiri sijaitsee maatilalla, vaikka korvaus koskisi kaivospiirin apualuettakin. KaivosL 45 §:n mukainen louhimismaksu on myös veronalaista pääomatuloa. Koska louhimismaksuun sisältyy korvaus kaivoskiivennäisistä, voidaan pääomatulosta vähentää TVL 114.2 §:n mukainen ainesosavähennys. (Vero 2010, s. 87)

²³ KHO 1977 II 548, KHO 1996 B 514.

4.3.4.2 Varainsiirtovero

Kaivostoimituksessa määrättävästä oikeudesta käyttää kaivospiirin käyttöaluetta sekä apu- aluetta ei oikeudensaaja ole varainsiirtoverovelvollinen. Varainsiirtoverovelvollisuus koskee VSVL 5 §:n nojalla vain niitä käyttöoikeuksia, jotka ovat MK 14 luvun 2 §:n mukaan kirjaamisvelvollisuuden piirissä. Tällaisia käyttöoikeuksia ovat vain sellaiset määräaikaisten käyttöoikeudet, jotka saadaan siirtää kolmannelle kiinteistön omistajaa kuulematta ja jos alueella on tai sille saadaan sopimuksen mukaan rakentaa oikeudenhaltijalle kuuluvia rakennuksia tai laitteita. Vaikka kaivosoikeus on siirtokelpoinen, ei se ole luonteeltaan määräaikainen vaan pysyvä käyttöoikeus. Lisäksi MK 14 luvun 1 § kieltää pysyvän erityisen oikeuden kirjaamisen. Sama koskee oikeuksia, jotka on perustettu kiinteistötoimituksessa tai muutoin viranomaisen päätöksellä.

Kaivosoikeus on viranomaisen päätöksellä perustettu pysyvä käyttöoikeus, erityinen oikeus, joka ei ole sellainen käyttöoikeus, josta olisi VSVL 5 §:n nojalla maksettava varainsiirtovero. Jos kiinteistö luovutetaan vapaaehtoisesti kaivostoimintaan kaivospiiritoimituksen määrättävän käyttöoikeuden sijaan, tulee luovutuksesta luovutuksensaajan maksaa normaali varainsiirtovero.

4.4 Veroseuraamusten huomioonottaminen toimituksessa

Verotuksen lakisääteisyyden mukaisesti, se mistä on säädetty suoritettavaksi veroa, siitä on verovelvollisen säädösten ja tilanteen mukainen vero suoritettava. Veroseuraamusten huomioonottaminen kiinteistötoimituksissa voidaan yksinkertaisesti sanoa olevan oikeudenmukaisuuteen ja viranomaisasemaan perustuvaa. Se seuraamus, mikä todennäköisesti vaikuttaa toimituksen oikeudenmukaiseen lopputulokseen, on otettava toimitusta tehdessä huomioon, mutta se seuraamus, josta lopullinen päätösvalta on verottajalla, ei kuulu toimitusinsinöörin päätökseen vaikuttavien tekijöiden joukkoon. Tarkoittaen sitä, että mikä on laissa tai asetuksella säädetty tai oikeuskäytännössä todettu, on huomioitava toimitusta tehdessä. Toimituksen päätöksistä riippumattomia positiivisia tai negatiivisia veroseuraamuksia ei tule toimituksessa huomioida asianosaisen varallisuusasemaan vaikuttavina tekijöinä.

Itä-Suomen MO 9.1.2001, Dnro 00/046: Kaakkois-Suomen maanmittaustoimiston korvaustoimituksessa Tnro 1999-637531 vähennettiin korvattavasta puuston arvosta tulevien vuosien verovapauden perusteella pätehakkuusta menevän veron osuus. MO katsoi kuitenkin, että verovapaussäästöt eivät ole sellainen tekijä, joka tulee ottaa kokonaisarvoa pienentävänä huomioon.

Pohjois-Suomen MO 12.6.2000, Dnro 10/1999: Korvauksen alentaminen verovapauden perusteella merkitsisi tosiasialla sitä, että maanomistaja joutuisi maksamaan veron hänelle maksettavasta korvauksesta. Lopputulos olisi siten verovapauden säätämisen tarkoituksen vastaista. Maanomistaja ei saisi myöskään täyttää korvausta menetyksestään.

Määrättäessä korvauksia kiinteän omaisuuden omistajalle hänen omaisuutensa lunastamisesta tai arvon alenemisesta on lähtökohtana täyden korvauksen periaate, jollei toisin säädetä. Tässä täyden korvauksen periaatteessa on säädettyä LunL 31 §:ssä rajoitus omai-

suuden arvon mukaisesta korvauksesta. Pykälässä todetaan, että jos se yritys, jonka toteuttamiseksi lunastus toimeenpannaan, on merkittävästi korottanut tai alentanut lunastettavan omaisuuden arvoa, korvaus on määrättävä vastaamaan sitä arvoa, joka omaisuudella olisi ollut ilman sanottua vaikutusta. Yllä olevat oikeudet päätökset osoittavat, että vaikka lunastusyrityksestä koituukin normaalitapaukseen nähden huokeampi veroseuraamus, ei tällä todellisuudessa ole vaikutusta kiinteistön arvoon. Täten on selvää, että veroseuraamukset eivät toimitusmenettelyssä ole niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat omaisuuden arvoon.

Kaakkois-Suomen maanmittaustoimiston korvaustoimituksessa **Tnro 2000-684122** katsottiin, että mahdollisesta tulevasta kiinteistöverosta ei ole lainsäädäntöä, eikä sitä voida ennakoida määräämällä sitä koskeva korvaus. Samoin toimituksessa todettiin, että puustokorvauksesta ei määrätä arvonlisäveroa vastaavaa korvausta, koska ei ole osoitettu, että siitä menisi arvonlisävero.

KKO 2007:22: KKO ei muuttanut maa-oikeuden tuomiota Dnro 03/746, jossa maa-oikeus katsoi, että myös veroseuraamukset on huomioitava samoin kuin osituksen yhteydessä. Suurista tilikorvauksista aiheutuu veroseuraamuksia, jotka ovat erilaisia korvauksen saajan ja maksajan kannalta. Maa-oikeus katsoi, että kokonaisarvohalkominen on tässä tapauksessa tarkoituksenmukaisempi halkomistapa.

Sen sijaan käyttämättä olevan metsävähennyksen voidaan tulkita vaikuttavan kiinteistön arvoon myös kiinteistötoimituksissa niissä tapauksissa kun kiinteistötoimituksessa on kyse vastikkeettomalla saannolla asianosaisen hallintaan siirtyneestä kiinteistöstä. Tällaiseen tilanteeseen törmätään esimerkiksi halkomistoimituksissa. Mikäli yksi osakas saa muita osakkaita enemmän metsävähennyskelpoista metsämaata muodostettavaan tilaansa, on hänellä selkeä veroetu käytettävissään puun myyntituloja verotettaessa. Tätä veroetua ei useimmissa tapauksissa pystytä kompensoimaan edes metsätilan edelleenluovutuksen yhteydessä laskettavassa luovutusvoiton verotuksessa. Metsävähennyksen olemassaolo onkin siis otettava huomioon toimituksissa tehtävissä ratkaisussa, mikäli metsävähennyksellä on merkittäviä vaikutuksia toimituksen lopputulokseen, erityisesti puhuttaessa halkomisella muodostettavista tilakokonaisuuksista. Kysymys on kuitenkin loppujen lopuksi siitä, että kuinka paljon mahdollisen verokohtelun tulee vaikuttaa toimituksen lopputulokseen. Tulokintani mukaan voidaan lausua, että tulevalle verokohtelulle ei ole merkitystä toimituksessa tehtäviin ratkaisuihin, ellei selvästi osoiteta, että veroseuraamusten huomiotta jättäminen vaikuttaa merkittävästi jonkun asianosaisen varallisuus- tai oikeusasemaan.

4.5 Kiinteistön hankintamenosta

Monessa luovutusvoiton verotukseen liittyvässä säännöksessä esiintyy termi kiinteistön hankintameno. Tavarahan tai muun hyödykkeen hankkimisesta johtuvia kuluja kutsutaan hankintamenoiksi. Hankintameno tulee kiinteistön luovutuksessa esiin siinä vaiheessa kun lasketaan omaisuuden myynnistä tai vaihdosta saadun voiton, luovutusvoiton, määrää. Luovutusvoitto on kiinteistön luovutuksesta saadun vastikkeen ja kiinteistön hankintamennon erotus, jota verotetaan kiinteistöstä saatuna pääomatulona.

4.5.1 Hankintamenon laskeminen

Omaisuu­den luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Hankintamenoa määritettäessä inflaatiota ei oteta huomioon, eikä hankintamenoa esimerkiksi indeksoida nykyarvoonsa, vaan luovutusvoiton verotus ja hankintamenon laskeminen tehdään nimellisarvoisena (Nykänen & Rabinä 2009, s. 64). Hankintamenoon lasketaan varsinaisen luovutuskirjaan kirjatun kauppahinnan lisäksi kiinteistön hankintaan välittömästi liittyneen muut kulut, kuten esimerkiksi varainsiirtovero, lohkomiskulut, matkakulut ja kiinteistövälittäjän sekä kaupanvahvistajan palkkiot. Hankintameno lasketaan usein epäjatkuvuusperiaatteella. Tämä tarkoittaa sitä, että saantohetkellä omaisuudelle muodostuu uusi, edellisen omistajan hankintamenosta riippumaton hankintameno (Nykänen & Rabinä 2009, s. 65). Vaih­dossa saadun omaisuuden hankintamenon pohjan muodostaa luovutetun omaisuuden käypä arvo vaihtohetkellä ja mahdollinen väli­raha. Perintö- ja lahjaluonteisesti saadun kiinteistön hankintamenoksi rinnastetaan pääsääntöisesti perintö- tai lahjaverotuksessa käytetty arvo.

Omaisuu­den hankintamenoon luetaan myös omaisuuden perusparannusmenot verovelvollisen omistusaikana, mikäli näitä menoja ei ole saanut vähentää tuloverotuksessa. Jos omaisuutta verovelvollisen hallinta-aikana on kohdannut vahinko, josta hän on saanut korvausta, korvaus tästä vahingosta lisätään TVL 46.5 §:n mukaan luovutushintaan luovutusvuodelta ja sitä edeltäneiltä viideltä vuodelta, sikäli kuin korvausta ei ole käytetty tuhoutuneen tai vahingoittuneen omaisuuden uudistamiseen tai kunnostamiseen tai lisätty metsätalouden pääomatuloon.

Taulukko 2: Hankintameno laskeminen (Nykänen & Rabinä 2009, s. 70)

+	Kauppahinta, perintö- tai lahjaverotuksessa käytetty arvo tai ositusta edeltäneen saannon hankintameno
+	Omaisuu­den hankinnasta välittömästi johtuneet menot
+	Perusparannusmenot
-	Tuloverotuksessa hankintamenosta tehdyt poistot
-	Lahjanluonteisessa kaupassa lahjaan kohdistuva osa hankintamenosta
=	Luovutusvoittoverotuksessa vähennyskelpoinen hankintameno

Hankintameno lasketaan jokaiselle saannolle erikseen, koska luovutusvoitot lasketaan saannoittain (Nykänen & Rabinä 2009, s. 64). Jos kiinteistöstä luovutetaan vain osa esimerkiksi määräalana, lasketaan maapohjan hankintameno luovutetulle osalle luovutetun ja omistukseen jäävän omaisuuden mukaisessa pinta-alojen suhteessa alkuperäisestä koko kiinteistön hankintamenosta. Rakennuksen ja muiden ainesosien hankintameno kohdistetaan sijainnin mukaan joko luovutetulle tai omistukseen jäävälle omaisuudelle. Jos kiinteistön maapohja on arvoltaan tietyissä osissa kiinteistöä erilaista, tulisi näille osille määrittää erikseen maapohjan hankintameno (Nykänen & Rabinä 2009, s. 64).

4.5.1.1 Pidätetyt oikeudet hankintamenossa ja varainsiirtoverotuksessa

Kiinteistön myyjä voi pidättää itsellään elinikäisiä tai määräaikaista nautinta- ja käyttöoikeuksia kiinteistöön. Tyypillisiä nautinta- ja käyttöoikeuksia ovat asumis-, metsänhakkuu-, viljely-, venevalkama- ja kotitarvepuunotto-oikeudet. Kun myyjä pidättää itsellään hallinta- ja käyttöoikeuksia, kysymys on oikeudesta, jota kiinteistön omistusoikeuden yhteydessä ei siirretä ostajalle, vaan joka jää myyjän omaisuudeksi ja ostajan siedettäväksi.

Pidätetyt oikeudet täytyy verokohtelun tarkastelua varten jakaa aktiivisiin ja passiivisiin velvoitteisiin. Aktiivisille velvoitteille, esimerkiksi asumiseen, valoon ja lämpöön liittyvät käyttöoikeudet on tyypillistä, että ne edellyttävät kiinteistön ostajalta aktiivista suoritusta myyjään nähden. Passiivinen käyttöoikeus, esimerkiksi hakkuu- tai venevalkamaoikeus, tarkoittaa puolestaan sitä, että ostajalta ei käyttöoikeuden johdosta edellytetä mitään aktiivista suoritusta, vaan hänen tulee vain sietää passiivisesti se, että hänen omistusoikeuttaan tilaan on rajoitettu myyjän käyttöoikeudella. Passiivisia, nautintaoikeuden luonteisia etuuksia ei lueta luovutushintaan. Tämän tyyppiset pidätetyt sietämisluonteiset nautintaoikeudet eivät ole vastiketta, vaan luovutuksen kohteena on kiinteistö, jota mainitut oikeudet rajoittavat. Nautintaoikeuden haltijaa verotetaan TVL 37.2 §:n mukaan vuosittain hänen oikeudesta saamastaan tuotosta. (Nykänen & Rabinä 2009, s. 351–352)

Aktiivisten, eläkkeen luonteisten etuuksien osalta tilanne on monimutkaisempi. Veronalaista tuloa ei ole TVL 37.1 §:n mukaan kiinteistön luovutuksen yhteydessä pidätetty etuus (syytinki), sikäli kuin se suoritetaan asuntoetuna, luonnontuotteina tai palveluina. Rahana suoritettu syytinki on veronalaista pääomatuloa.²⁴ Tämä juoksevaa tuloverotusta koskeva sääntely merkitsee luovutusvoittoverotuksessa sitä, että aktiivista suoritusta edellyttävä muuna kuin rahana suoritettu syytinkietuus katsotaan vastikkeeksi ja lisätään myyjän verotuksessa kiinteistön luovutushintaan ja ostajan verotuksessa kiinteistön hankintamenuun. Rahana suoritettava syytinkiä ei kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi lisätä myyjän verotuksessa luovutushintaan, koska se on juoksevassa tuloverotuksessa hänen veronalaista pääomatuloaan. (Nykänen & Rabinä 2009, s. 352–353)

Varainsiirtoveron osalta pidätetyn oikeuden vaikutus on pahimmillaan hyvinkin epäselvää. VSVL tai sen esityöt eivät ota mitään kantaa siihen, miten pidätettyjä oikeuksia tulisi varainsiirtoveroa laskettaessa käsitellä. Purosen (2007, s. 73) mukaan kyseisiä oikeuksia ei varainsiirtoverotuksessa tule ottaa kauppahinnan määrässä huomioon, vaan veropohjan laskemisen kannalta ratkaisevaa on kauppakirjaan merkitty vastine. Myyjän itselleen pidättämät käyttöoikeudet eivät siten olisi osa kauppahintaa. Jos pidätettyjä oikeuksia ei huomioida varainsiirtoverotuksessa, niin mikä on VSVL:n termein ilmaistuna muun vastikkeen arvo silloin, kun luovutus tehdään vain pidätettyä oikeutta vastaan? Vaikka kyseisen kaltaisessa tapauksessa kyse onkin ilmeisen lahjaluontoisesta kaupasta, johon sovellettaisiin lahjaveroa, voisi pidätetyn oikeuden määräämätön arvo tulla huomioiduksi myös varainsiirtoverotuksessa. Vastikkeena käsiteltävän kiinteistöeläkkeen luonteisen oikeuden arvona pidetään vakiintuneesti perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 10.2 §:ssä säädettyjen

²⁴ Tällainen syytinki otetaan huomioon luovutusvoittoa laskettaessa lisäämällä pääomitettu syytinkivelvoitteen arvo rahana mahdollisesti maksettua kauppahintaan (ks. myös KHO 1978/925).

kertoimien ja edun vuotuisarvon perusteella pääomitettua arvoa (Nykänen & Rabinä 2009, s. 353). Jos pääomitettu arvo olisi lähellä luovutetun omaisuuden todellista arvoa, voitaisiin pääomitettua arvoa käyttää perustana varainsiirtoveroa laskettaessa. Puronen (2007, s. 73) huomauttaakin, että jos pidätettyyn oikeuteen liittyy aktiivinen suoritusvelvollisuus, sen huomioiminen on perusteltua, ellei kauppakirjasta käy ilmi, että se on jo otettu huomioon kauppahintaa määrättäessä. Tämänkaltaisen käytäntö noudattaa perintö- ja lahjaverotuksessa omaksuttua soveltamiskäytäntöä. Oikeuskäytännössä on aikanaan tulkittu, että kiinteistöä rasittamaan jääneen eläkkeen arvo tulee ottaa varainsiirtoveroa edeltäneessä leimaverotuksessa huomioon.

KHO 1955-II-677: Lahjaksi nimitettyä saantoa pidettiin eläkettä vastaan tapahtuneelta osalta vastikkeellisena.

4.5.1.2 Metsätilan hankintamenosta

Metsätilan myynnissä on muutama hankintamenon laskemiseen liittyvä erityispiirre ja -sääntö. Tärkeimpänä näistä voidaan pitää metsävähennyksen vaikutusta metsäkiinteistön luovutuksen yhteydessä laskettavaan luovutusvoittoon.

Metsän hankintameno on metsän (maapohja ja puusto) osuus kiinteistön tai määräalan kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta. Jos kiinteistökauppaan kuuluu metsän lisäksi myös muita omaisuuseriä, metsän osuus koko kiinteistön hankintamenosta arvioidaan omaisuuserien käypien arvojen suhteessa. Metsän hankintamenoon lisätään metsän osuus kiinteistökauppaan välittömästi liittyneistä muista menoista, kuten esimerkiksi varainsiirtoverosta tai lohkomiskuluista. Halkomistomituksen yhteydessä muille toimituksen osakkaille maksettu puustotilikorvaus on KVL:n päätöksellä **1995/81** todettu olevan maksajalle metsän hankintamenoa. Kiinteistöllä olevien metsäteiden ja -ojien rakentamismenot ovat kiinteistön perusparannusmenoja, joiden poistamatta oleva osa lisätään kiinteistön hankintamenoon TVL 46.1 ja 47.1 §:n mukaisesti.

Metsän luovutusvoittoon lisätään puolestaan tehdyn metsävähennyksen määrä TVL 46.8 §:n mukaisesti. Verovuodesta 2008 alkaen metsävähennystä on käsitelty verovelvolliskohtaisena, kun se aikaisemmin käsiteltiin kiinteistökohtaisena (Nykänen & Rabinä 2009, s. 355). Metsävähennystä voidaan pitää eräänlaisena metsän hankintamenosta tehtävänä poistona. Vuosittaisessa tuloverotuksessa puun myyntituloista vähennetty metsävähennys on siten huomioitava luovutusvoiton laskemisessa metsäkiinteistön luovutuksessa (Nykänen & Rabinä 2009, s. 356). Tämä toteutetaan lisäämällä luovutetun metsäkiinteistön luovutusvoittoon juoksevassa tuloverotuksessa verovelvolliskohtaisena vähennetyn metsävähennyksen määrä, enintään kuitenkin lain mukainen 60 prosentin enimmäismäärä. Lisäys ei tule sovellettavaksi, jos metsä luovutetaan täysin vastikkeetta, tai jos luovutusvoitto on TVL 48 §:n nojalla kokonaan verovapaa (Vero 2010, s. 566).

Esimerkki metsävähennyksen huomioimisesta luovutusvoittoa laskettaessa (Nykänen & Rabinä 2009, s. 356–357):

Verovelvollinen X omistaa kolme metsäkiinteistöä, jotka kaikki X on hankkinut vastikkeellisesti vuonna 1994. Kiinteistön A hankintameno oli 100 000 €, kiinteistön B 50 000

€ ja kiinteistön C 150 000 €. Verovelvolliskohtainen metsävähennyksen enimmäismäärä on siis $300\,000\text{ €} \cdot 60\% = 180\,000\text{ €}$.

X on myynyt puuta 10 000 €:n kauppahinnalla kiinteistöltä A vuonna 2000. Vuoden 2000 verotuksessa vähennettiin kiinteistökohtainen metsävähennyksen määrä $40\% \cdot 10\,000\text{ €} = 4\,000\text{ €}$.

X myy puuta 80 000 €:n kauppahinnalla kiinteistöltä A vuonna 2009 ja vähentää juoksevassa tuloverotuksessa metsävähennyksenä $60\% \cdot 80\,000 = 48\,000\text{ €}$. Verovelvolliskohtaista metsävähennyspohjaa on jäljellä verovuoden 2009 lopussa 128 000 € ($180\,000 - 4\,000 - 48\,000$). Juoksevassa tuloverotuksessa metsävähennystä on vähennetty yhteensä 52 000 €.

X myy puuta 60 000 €:n kauppahintaan kiinteistöltä A vuonna 2010 ja vähentää juoksevassa tuloverotuksessa metsävähennyksenä $60\% \cdot 60\,000\text{ €} = 36\,000\text{ €}$. Verovelvolliskohtaista metsävähennyspohjaa on jäljellä verovuoden 2010 lopussa 92 000 € ($128\,000 - 36\,000$). Juoksevassa tuloverotuksessa metsävähennystä on vähennetty yhteensä 88 000 €.

X myy vuonna 2011 kiinteistön B hintaan 90 000 € ja vuonna 2012 kiinteistön A hintaan 80 000 €. Miten kiinteistöjen B ja A luovutusvoittoverotus toimitetaan?

Kiinteistön B luovutusvoiton verotus: Luovutushinta 90 000 € - hankintameno 50 000 € = Luovutusvoitto 40 000 €. Tähän voiton määrään lisätään TVL 46.8 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä (88 000 €), mutta kuitenkin enintään 60% luovutettavan metsäkiinteistön hankintamenosta. ($60\% \cdot 50\,000\text{ €} = 30\,000\text{ €}$). Luovutusvoittoon lisättävän metsävähennyksen määrä on siis 30 000 €, jolloin veronalainen luovutusvoitto on 70 000 €. Verotuksessa huomioon otettavan tehdyn metsävähennyksen määrä alenee 58 000 €:on.

Kiinteistön A luovutusvoiton verotus: Luovutushinta 80 000 € - hankintameno 100 000 € = Luovutustappio 20 000 €. Tähän tappion määrään lisätään TVL 46.8 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä 58 000 €, joka on samalla alle 60% nyt myydyin kiinteistön hankintamenosta. Luovutusvoiton määräksi muodostuu 38 000 € ($-20\,000 + 58\,000$).

4.5.2 Hankintameno-olettama

Kiinteistön hankintameno on useimmissa tapauksissa todettavissa esimerkiksi aiemmista luovutuskirjoista. Tämä pätee niin vastikkeellisissa kuin myös vastikkeettomissa saannoissa, joissa hankintamenona voidaan käyttää esimerkiksi perintö- tai lahjaverotuksessa käytettyä arvoa. Mikäli kiinteistön hankintamenoa ei voida jostain syystä osoittaa tai se on huomattavan pieni, voidaan todellisen hankintamenon sijaan käyttää ns. hankintameno-olettamaa.

Hankintameno-olettama lasketaan TVL 46.1 §:ssä ilmenevin perustein. Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön saamasta luovutushinnasta vähennettävä määrä on kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia ja, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40 prosenttia luovutushinnasta. Luovutusvoittoa laskettaessa luovutushinnasta vähennetään joko todellinen hankintameno tai vaihtoehtoisesti hankintameno-olettama, riippuen siitä, että kumpi vaihtoehto on verovelvolliselle edullisempi.

Korotettu hankintameno-olettama

Moneen kertaan on edellä tullut esille TVL 49 §:n mukainen osittain verovapaa luovutusvoitto. Osittain verovapaa luovutusvoitto toteutetaan käyttämällä omaisuuden hankintameno-olettamana TVL 46.1 §:stä poiketen ns. korotettua hankintameno-olettamaa. Muun verovelvollisen kuin yhteisön tai avoimen yhtiön taikka kommandiittiyhtiön luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa luovutushinnasta vähennetään hankintameno-olettamana vähintään 80 prosenttia kahdessa tilanteessa. Ensimmäkin korotettua hankintameno-olettamaa käytetään silloin kun kiinteä omaisuus luovutetaan valtiolle, maakunnalle, kunnalle tai kuntayhtymälle. Toisekseen korotettu hankintameno-olettama on käytössä silloin, kun omaisuus luovutetaan vapaaehtoisesti tai viranomaisen päätöksellä sellaiseen tarkoitukseen, johon luovutuksensaajalla olisi ollut oikeus lunastaa kysymyksessä olevan kaltaista omaisuutta tai saada sen pysyvä käyttöoikeus pakkolunastuksella tai siihen rinnastettavissa olevalla menettelyllä.

Kunnalle, kuntayhtymälle, maakunnalle tai valtiolle suoritettavan myynnin osittainen verovapaus on helposti todettavissa. Käytännössä kaikki mainituille tahoille tehtävät luovutukset ovat osittain verovapaita, ainoana poikkeuksena TVL 49.2 §:n valtion liikelaitokselle suoritettavaa luovutusta koskevan rajoituksen vuoksi poisluettavat luovutukset. Pakkolunastus ja varsinkin siihen rinnastettava menettely ovat sen sijaan termeinä enemmän tulokinnanvaraisia. Koska pakkolunastus ja siihen rinnastettava menettely on voimassa olevassa TVL:ssa määritelty samalla tavalla kuin aikaisemmassa voimassa olleessa lainsäädännössä, voidaan tulokinnassa käyttää apuna aikaisempaa oikeuskäytäntöä (Puronen 1999, s.696).

4.5.2.1 Pakkolunastukseen rinnastettava menettely

Oikeuskäytännössä on katsottu, että jo käsitellyn KaivosL:n lisäksi esimerkiksi KoskiesuojeluL:n (KHO 1988 B 523, KVL 1994:140) ja ilmailulain (1194/2009) (KVL 1972:360) nojalla tehty luovutus voidaan rinnastaa pakkolunastusmenettelyyn. Pakkolunastukseen rinnastettavana on myös pidetty tilannetta, jossa maatilahallitus oli tehnyt päätöksen maatalan lunastamisesta valtiolle, kun tilan omistajalle ei ollut myönnetty oikeudesta hankkia maa- ja metsätalousmaata annetun lain (391/1978) mukaista maanhankintalupaa (KVL 1982/206).

KVL 1994/140 (23.5.1994): Verotusyhtymä sai koskiesuojelulain (35/87) nojalla korvausta sen johdosta, että osa Kemijoen vesistöä oli rauhoitettu siten, että uusien voimalaitosten rakentamiseen ei saanut myöntää lupaa. Käyttöoikeuden rajoituksesta suoritettavaa korvausta pidettiin yhtymän osakkaiden tuloverolain 49 §:n 1 kohdassa tarkoitettuna osittain verovapaana luovutusvoittona. Luovutusvoiton veronalaista määrää laskettaessa luovutushinnasta vähennetään vähintään 80 prosenttia.

Ilmiselvää on, että pakkolunastukseen rinnastettavaksi menettelyksi luetaan lunastukset, jotka toteutetaan sellaisen lain nojalla, jossa on säädetty käytettäväksi toimitus- ja korvausmenettelynä LunL:n lunastusjärjestystä. Tällaisia lakeja on runsaasti. Jo mainittujen lisäksi mm. rakennussuojelulaissa (60/1985), sähkömarkkinalaissa (386/1995) ja postipalvelulaissa (313/2001) on LunL:in viittaavat säädökset. Näiden lakien nojalla kiinteälle omai-

suudelle koituneesta arvon alentumisesta saadut korvaukset ovat korotetun hankintameno-olettaman piirissä.

Pakkolunastukseen on laissa nimenomaisesti rinnastettu TVL 49.1 §:n 3. kohdassa myös eräät vapaaehtoiset luovutukset voimalaitoksen omistajalle. Säännös koskee tapauksia, joissa omaisuus tai sen pysyvä käyttöoikeus vesistön patomaista tai säännöstelyä varten vapaaehtoisesti luovutetaan mainitusta toimenpiteestä hyötyä saavalle voimalaitoksen omistajalle tarkoitukseen, johon valtiolle on annettu lunastusoikeus (Puronen 1999, s. 700).

Ulosottokaaren (705/2007) mukaisessa kaupassa tai pankin suorittamassa muussa realisoinnissa tehty luovutus ei ole sellainen luovutus, joka voitaisiin rinnastaa pakkolunastukseen. Turvesuon pakkolunastuksesta annetun lain mukaiseen menettelyyn säännöstä ei myöskään sovellettu, kun kysymyksessä oli maa-alueen käyttöoikeuden supistaminen määräajaksi (KHO 1985-II-585). Kyseisen lain mukaan tehdyssä lunastuksessa ei voitu perustaa lain nojalla pysyvää käyttöoikeutta. Kaivoslain mukaista valtausoikeutta (KHO 1989/3546) ja vapaaehtoista myyntiä yhteisomistussuhteen purkamiseksi tilanteessa, jossa oikeus oli 7/8 osaa omistaneen hakemuksesta määrännyt yhteisomistussuhteen purettavaksi (KHO 1993/45) ei myöskään ole pidetty pakkolunastukseen rinnastettavana.

KHO 1985-II-585: Maanomistajan tarkoituksena oli luovuttaa suoalue vapaaehtoisella kaupalla joko Osuuskunta Metsäliitolle tai Metsäliiton Teollisuus Oy:lle. Koska turvesuon pakkolunastamisesta annetun lain (641/42) 1 §:n 1 momentti koski vain turpeenottoon soveliaan maa-alueen käyttöoikeuden supistamista määräajaksi, enintään 50 vuodeksi, ei suoalueen omistusoikeuden luovutuksen katsottu tapahtuvan eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta annetun lain (342/61) 1 §:n mukaisissa olosuhteissa. Ennakkotieto.

KHO 1989/3546: Kyse ei ollut TVL 68.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettusta lunastusuhasta, kun kiinteä omaisuus myytiin yhtiölle, jolla oli alueella kaivoslain mukainen valtausoikeus.

Pysyvä käyttöoikeus voidaan nähdä ehdoksi lunastusoikeuden lisäksi myös luovutettavan omaisuuden suhteen. Jos omistaja luovuttaa omaisuuden väliaikaisesti esimerkiksi kertakorvauksella kuitattavalla vuokrasopimuksella, ei tällaisiin luovutuksiin tule sovellettavaksi korotettua hankintameno-olettamaa. Luovutettaessa väliaikaista käyttöoikeutta ei asiassa ole väliä sillä, että olisiko luovutuksensaajalla oikeus hankkia luovutettavaa omaisuutta pakkolunastukseen rinnastettavalla menettelyllä vai ei.

KVL 1982/102: Hakijana oleva maanviljelijä oli vuokrannut 3,7 hehtaarin suuruisen alueen 20 vuodeksi tie- ja vesirakennushallitukselle tarkoitukseen, johon valtio olisi ollut oikeutettu hankkimaan omaisuutta pakkolunastuksella tai siihen rinnastettavalla tietoisuusmenettelyllä. Saatuaan kertakorvauksen ei voitu soveltaa eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta annettua lakia.

Pysyvä käyttöoikeus on kyseessä myös Vesilain 21:8 §:n mukaisessa toimituksessa, joka on oikeuskäytännössä rinnastettu LunL:n mukaiseen lunastustoimitukseen. Tällöin on myös todettu, että VL:n mukaisessa toimituksessa määrätty korvaukset ovat TVL 49 §:n mukaisia osittain verovapaita luovutusvoittoja.

KHO 1979-II-581: Maanomistaja oli vuonna 1973 myynyt n. 5 000 neliömetrin määräalan teollisuutta harjoittavalle yhtiölle vedenottamon ja pumppaamon rakentamiseen perustettavan jaloterästehtaan makeavesihuoltoa varten. Myynnin katsottiin tapahtuneen sellaiseen tarkoitukseen, johon ostaja oli oikeutettu pakkolunastukseen rinnastettavalla menettelyllä joko lunastamaan omaisuutta tai saamaan sen pysyvän käyttöoikeuden, minkä vuoksi voittoa ei eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta annetun lain (342/1961) 1 §:n 1 momentin mukaan pidetty myyjän veronalaisena tulona

Myös eräissä tuoreemmassa päätöksessä otetaan kannaksi se, että VL:n mukaisella toimituksella saatava käyttöoikeus on rinnastettavissa pakkolunastuksella saatavaan käyttöoikeuteen. Nämä päätökset viestivät selkeästi siitä, että vaikka korvausperusteet poikkeavatkin VL:n osalta hieman LunL:n korvausperusteista, ei tämä korvausperusteiden ero vaikuta siihen, pidetäänkö menettelyä pakkolunastukseen rinnastettavana menettelynä.

KHO 7.4.2004 taltio 782: A oli saanut vesioikeuden päätöksellä kertakorvauksen vesistön säännöstelyn hänen pelloilleen aiheuttamasta vahingosta. Pellot sijaitsivat noin 1,5 kilometrin etäisyydellä säännösteltävästä järvestä eivätkä ne jääneet säännöstelyn vuoksi veden alle. Katsottiin, että kysymys oli tuloverolain 78 §:n mukaisesta kiinteistön arvon alenemisen vuoksi saadusta verovapaasta vahingonkorvauksesta eikä saman lain 49 §:n 1 kohdan mukaisesta osittain verovapaasta kiinteän omaisuuden pysyvän käyttöoikeuden luovutuksesta.

Pakkolunastusluovutuksia koskeva osittainen verovapaus on TVL 49 §:n 2. kohdassa ulotettu myös niihin tilanteisiin, joissa kiinteistö vapaaehtoisesti luovutetaan tarkoitukseen, johon vastaanottajalla on oikeus saada kysymyksessä olevan kaltaista omaisuutta tai sen pysyvä käyttöoikeus pakkolunastuksella tai siihen rinnastettavalla menettelyllä. Vaikka lunastusmenettelyn alkaminen osoittaa parhaiten lunastusuhan olemassaolon, vapaaehtoisesta myynnin on katsottu voivan tapahtua jo ennen lunastusmenettelyn alkamista. Vähimmäisedellytyksenä on, että ostajalla on lunastusoikeus siihen tarkoitukseen, johon kiinteistö tai sen pysyvä käyttöoikeus hankintaan. (Puronen 1999, s. 699)

KVL 1982/124: Kun X ei ole rakentamiskehotuksen saatuaan ryhtynyt rakentamaan määräaikaana, ja kunta oli ilmoittanut ryhtyvänsä lunastustoimenpiteisiin, X:n kunnalle tapahtuvaan myyntiin voitiin soveltaa eräistä omaisuuden luovutuksista saadun voiton väliaikaisesta verovapaudesta (342/61) annettua lakia.

KHO 1977-II-577a: X oli myynyt omistamansa tontin kaupungille asemakaavan järjestelyjä varten. Kaupantekohetkellä alueella oli voimassa asemakaava, jonka perusteella kaupungilla ei ollut lunastusoikeutta tonttiin. Kiinteistön myyntiä, joka tosin oli tehty asemakaavanmuutoksen vireilläolonaikana, ei katsottu tehdyn pakkolunastusuhan alaisena eikä luovutuksesta saatua voittoa pidetty verovapaana, vaikka kaupungilla vireillä olevan asemakaavan perusteella olisi ollut lunastusoikeus tonttiin.

Kaikissa tapauksissa, niin pakkolunastuksissa kuin myös vapaaehtoisissa luovutuksissa, sitovana edellytyksenä osittaiselle verovapaudelle on lisäksi TVL 49 §:n 1. kohdan mukaan se, ettei verovelvollinen ole hankkinut luovutettua omaisuutta ilmeisen keinottelutarkoituksessa.

5 Verovelvollinen ja verovuosi eri tilanteissa

Sen lisäksi, että mahdollinen vero määrätään oikeiden perusteiden mukaan, täytyy olla varma siitä, että vero määrätään maksettavaksi oikealle verovelvolliselle. Vero tulee myös kohdentaa tietyille verovuodelle erityisesti, jos kyse on tuloverosta. Tässä luvussa tarkastellaan niitä perusteita, joiden mukaan määrätään veron suorittava verovelvollinen ja oikea verovuosi.

5.1 Verovelvollinen

5.1.1 Arvonlisävero

Verovelvollisuuden käsitteellä on keskeinen merkitys arvonlisäverotuksessa. Verovelvollisuus merkitsee velvollisuutta tilittää myynnistään arvonlisävero (lukuun ottamatta ns. nol-laverokannan alaista myyntiä) ja tuo mukanaan oikeuden eliminoida vähennysoikeuden kautta toimintaa varten suoritettuihin ostoihin sisältyvän veron. Tulkintatilanteessa henkilön tai yrityksen asema verovelvollisena on aina ensin selvittävä; vasta sen selvittyä voidaan pohtia, onko jokin tietty yksittäinen myynti verollinen tai osto vähennyskelpoinen. Pääsäännön mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä. Verovelvollisuuden selvittäminen edellyttää siis tietoa siitä, milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavarán tai palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 29)

Kiinteistötoimituksissa arvonlisäveron kanssa joudutaan tekemisiin lähinnä ostettujen palvelujen kautta. Ostettu palvelu on esimerkiksi tilusjärjestelyssä tehtävät perusparannukset, kuten ojitukset tai tieverkon parantaminen, sekä myös itse toimituksen suorittaminen ja siitä perittävät toimituskustannukset. Se, että onko asianosainen ALV-velvollinen vai ei, ei vaikuta toimituskustannuksiin tai ostettujen palvelujen hintaan millään tavalla. Jos asianosainen on ALV-velvollinen, tulee kyseeseen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus. Tämän vuoksi tietyissä toimituksissa, kuten uusjaoissa, on tärkeää selvittää ALV-velvolliset asianosaiset.

5.1.2 Tulovero

Suomessa tuloverotus perustuu kunkin itsenäisen verovelvollisen erillisverotukseen. Jo-kaista luonnollista henkilöä verotetaan omista tuloistaan ja siten myös hänen omistamansa omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Luovutusvoitoista verotetaan sitä, joka yksityisoikeudellisesti omisti luovutetun hyödykkeen. Lähtökohtana on nimiperiaate, eli omaisuuden omistajana pidetään sitä, jonka nimiin omaisuus on hankittu laillisella saannolla. Yhteisesti omistetun omaisuuden luovutuksesta verotetaan kutakin omistajaa siitä osuudesta, joka hänellä oli luovutettuun omaisuuteen. Näin menetellään, vaikka yhteisesti omistettua kiinteistöä olisi pidetty tuloverotuksessa verotusyhtymänä. Verotusyhtymä ei ole itsenäinen verovelvollinen, eikä se omista kiinteistöä, joten kiinteistön luovutuksesta verotetaan kutakin yhtymän osakasta erikseen. (Nykänen & Rabinä 2009, s. 24)

Nimiperiaatteen mukaan irtaimen omaisuuden omistajana pidetään sitä, jolla on esine hallussaan ja kiinteän omaisuuden osalta sitä, joka on merkitty esineen omistajaksi lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin (Puronen 1999, s. 620–621). Tuloverotuksessa myös omistuksen ajankohdalla on merkitystä, sillä verovelvollisuus on esimerkiksi tulonhankinnan suhteessa sillä, joka omistaa kiinteistön silloin, kun se tuottaa tuloa.

Kuolinpesää verotetaan kuten luonnollista henkilöä. Sillä voi olla pääoma- ja ansiotuloja sekä elinkeinosta ja maataloudesta saatua jaettavaa yritystuloa. Kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena. Elinkeino toimintaa harjoittavaa kotimaista kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena kolmelta perittävän kuolinvuotta seuraavalta vuodelta, sen jälkeen yhtymänä (TVL 17 §). Verovuoden aikana kuolleen henkilön kuolinpesää verotetaan kuolinvuodelta sekä vainajan että kuolinpesän tulosta. Kuolinpesään sovelletaan niitä TVL:n säännöksiä, joita vainajaankin olisi sovellettu (TVL 17.1 §). Siten kuolinpesälle myönnetään kaikki ne vähennykset, jotka vainajallekin olisi myönnetty, jos hän olisi elänyt verovuoden loppuun. Kuolinpesän tuloksi luetaan sekä vainajan saamat tulot että kuolinpesän tulot. Kuolinpesän tuloja ovat pesän omistaman varallisuuden tuottamat tulot, kuten vuokratulot ja puun myyntitulot. Pesän lukuun harjoitetusta liikkeestä, ammatista ja maataloudesta saadut tulot luetaan kuolinpesän tuloksi, jos toimintaa on harjoitettu pesän lukuun. Kuolinpesän erillinen verovelvollisuus päättyy, kun kuolinpesä lopullisesti jaetaan. (Vero 2010, s. 36–37)

5.1.3 Varainsiirtovero

Varainsiirtoveroa peritään kiinteän omaisuuden vastikkeellisen luovutuksen yhteydessä. Varainsiirtoveroa ei peritä vastikkeettoman saannon osalta Varainsiirtoveron alaiseksi luetaan kiinteistöjen ja niihin verrattavan omaisuuden luovutus eli myös kiinteistön määräosan ja määräalan sekä kiinteistöjen yhteinen alueen, sen määräosan ja yhteisalueosuuden luovutukset ovat varainsiirtoveron alaisia samoin kuin ne vuokra- ja käyttöoikeudet, jotka on MK 14 luvun 2 §:n mukaan kirjattava (Jokela ym. 2010, s. 392).

Varainsiirtoveron maksaja on aina kiinteistön tai siihen rinnastettavan omaisuuden ostaja tai muu luovutuksensaaja. Veronsaajana on valtio. Varainsiirtovero perustuu itseverotusmenettelyyn eli luovutuksensaajan on itse todettava luovutuksen veronalaisuus, laskettava vastikkeen mukainen veron määrä ja maksettava vero yleensä ilman erillistä verotuspäätöstä.

Luovutuksensaaja voi joutua vastuuseen myös aiempien omistajien maksamattomista varainsiirtoveroista. Jollei kiinteistön luovuttaja ole huudattanut omaa saantoaan, verovastuu laajenee VSVL 9 §:n nojalla luovutuksensaajaan. Luovutuksensaajan on tällöin hakiessaan kirjausta ja lainhuutoa omalle saannolleen suoritettava vero korotuksineen myös edellisen omistajan saannosta. Verovastuun siirtyminen on eräänlainen lakisääteinen panttioikeus, jollaisista on maakaariuudistuksessa pyritty pääsemään eroon. Säännöksen säilyttämistä puoltaa tietenkin se, että näin voidaan tehokkaasti estää verojäämien syntyminen. Piilevä verovelka on lisäksi ostajan havaittavissa; veron joutuu aina suorittamaan, jollei edeltäjällä ole lainhuutoa. (Jokela ym. 2010, s. 401)

Vastuu maksamattomasta varainsiirtoverosta on ajallisesti rajoitettu kymmeneen vuoteen. Aika lasketaan luovutuksensaajan suorittaman lainhuudon tai kirjaamisen hakemisesta.

Luovutuksensaaja verovastuu aikaisemmista saannoista koskee vain aikaisempien luovutusten saantokirjoista ilmenevien vastikkeiden mukaista veromäärää.

Vastuu aikaisempien luovutusten veroista on aiheuttanut vanhan lainsäädännön aikaan epäkohtia erityisesti määräalojen peräkkäisluovutusten yhteydessä. Perustilanne on kuitenkin MK:n myötä muuttunut siinä määrin, ettei erityissäännöksiin katsottu olevan tarvetta. Määräalan ostajalla on siten myös verotuksen vuoksi varmistuttava siitä, että myyjällä on lainhuuto kiinteistöön tai myytävänä olevaan määräalaan. Muutoin vähäarvoisenkin määräalan ostaja ottaa riskin siitä, että hän joutuu suorittamaan veroa myös aikaisemmasta koko kiinteistön luovutuksesta. MK 2 luvun 15 §:n mukaan ostava voi kuitenkin vaatia myyjältä korvausta verosuorituksestaan, jollei kaupassa ole toisin sovittu. (Jokela ym. 2010, s. 401)

5.1.4 Kiinteistövero

KiVL 6 §:n mukaan kiinteistöstä maksettavan kiinteistöveron on velvollinen suorittamaan kiinteistönomistaja, jollei toisin säädetä. Pääperiaatteen mukaisesti vuokratun kiinteistön tai rakennuksen osalta kiinteistöverosta on vastuussa kiinteistön tai rakennuksen tosiasiallinen omistaja. Kiinteistön tosiasiallisella omistajalla tarkoitetaan sitä, joka omistaa kiinteistön kalenterivuoden alussa. Verovelvollisuus ei siirry, vaikka kiinteistö kalenterivuoden aikana vaihtaisikin omistajaa. Uusi omistaja on kuitenkin kiinteistön omistusoikeuden siirtyttyä vastuussa kaupantekovuonna maksuunpannusta ja suorittamatta olevasta kiinteistöverosta veronsaajaa kohtaan (Jukkola ym. 2008, s. 167). Yhteisomistuksessa olevan kiinteistön kiinteistöverosta ovat vastuussa omistajat heidän omistussuutensa mukaisessa suhteessa. KiVL 5 §:ssä määritellään omistajan veroinen haltija, joka on pääsäännöstä poiketen velvollinen maksamaan kiinteistöveron hallitsemaltaan kiinteistöltä. Omistajan veroisella haltijalla tarkoitetaan tahoa, jolla on pysyvä hallintaoikeus kiinteistöön. Myös erottamattoman määräalan omistaja on vastuussa omistamansa määräalan kiinteistöverosta kantatilan omistajan sijaan.

Kiinteistöveron osalta ongelmia verovelvollisen suhteen syntyy lähinnä silloin, kun kiinteistön kauppa osuu lähelle veron määräytymisajankohtaa. Kalenterivuoden alkaminen selvittää verovelvollisuuden määräytymisajankohdan, mutta ei muuten sitä, ketä on tuolloin pidettävä kiinteistön omistajana. Omistajuutta ei ole tässä mielessä määritelty sen enempää KiVL:ssa kuin muuallakaan lainsäädännössä. Laki ja lainvalmisteluasiakirjat antavat vain niukasti johtua sen ratkaisemiseen, ketä on erilaisissa epäselvissä tilanteissa pidettävä sellaisena omistajana tai omistajan veroisena haltijana, joka on velvollinen suorittamaan kiinteistöveron. (Viherkenttä 1993, s. 57)

Kiinteistöveron verovelvollisen osalta voitaneen katsoa useimmissa tapauksissa toteutuvan se, että verovelvollinen on se, joka käytännössä hallitsee kiinteistöä. Viherkenttä nostaa esiin (1993, s. 62-63) katumaksun maksamista koskeneen oikeustapauksen **KHO 1985-A-II-75**, jossa omistuksenpidätysehto ei vaikuttanut siihen, että velvollisuus katumaksusta siirtyi kiinteistön uudelle haltijalle. Viherkentän mukaan (1993, s. 63) ratkaisu näyttäisi viestivän ennen muuta oikeusohjeesta, jonka mukaan esimerkiksi omistuksenpidätysehto ei merkitse sitä, etteikö ostaja voitaisi katsoa velvolliseksi suorittamaan kiinteistöstä menevät julkisoikeudelliset maksut jo hallinnan siirtymisestä lähtien.

KHO 24.3.1999 taltio 559: Yhtiö käytti tekoallasaluetta, josta se itse omisti osan ja jonka muuhun osaan sillä oli vesilain 2 luvun 7 §:n mukainen pysyvä käyttöoikeus, harjoittamassaan vesivoimalaitostoiminnassa veden varastointiin ja säännöstelyyn. Katsottiin, ettei tekoallasalue ollut yleistä vettä eikä siis sillä perusteella kiinteistöverosta vapaa. Koska yhtiötä ei voitu pitää muun alueen osalta omistajan veroisena haltijana, yhtiö oli velvollinen suorittamaan kiinteistöveroa vain allasalueesta, jonka se itse omisti.

Huomioitavaa on siis, että pysyvä käyttöoikeus ei kiinteistöverotuksessa rinnastu omistuksen veroiseen hallintaan. Vaikka kiinteistön käyttöoikeus olisikin siis pysyvästi luovutettu toiselle, ei tämä vapauta kiinteistön omistajaa kiinteistöverosta.

5.2 Verovuosi

5.2.1 Arvonlisävero

Arvonlisäverotuksessa ei tunneta verovuotta vaan verokausi. Arvonlisäverovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta valvontaa varten veroviranomaiselle veroilmoitus. Verovelvollisen on oma-aloitteisesti maksettava veroilmoituksen mukainen verokertymä verokausittain säännönmukaisessa määräajassa.

Taulukko 3: Esimerkki kuukausittaisen verokauden veroilmoituksesta (Nyrhinen & Äärilä 2008, s. 609)

+	Vero kotimaan myynnistä verokannoittain
+	Vero EU-tavaraostoista
-	Kohdekuukauden vähennettävä vero
-	Edellisen kuukauden negatiivinen vero
=	Maksettava vero (+) / Seuraavalle kuukaudelle siirrettävä negatiivinen vero (-)

Ostettujen tavaroiden tai palvelujen vähennysoikeuden suhteen joudutaan tarkastelemaan hankintahetkeä hieman tarkemmin. AVL 141 §:n mukaan ostetuista tavaroista tai palveluista tehtävät vähennykset kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostettu tavara tai palvelu on vastaanotettu tai ostohinta tai sen osa on maksettu tai tavara tai palvelu on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähennys kohdistetaan sen verokauden verokertymään, johon pykälän mukainen kalenterikuukausi kuuluu.

KHO 14.2.2001 taltio 257: Uusjakotoimitusten yhteydessä ostettuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvät arvonlisäverot saa vähentää, koska ne liittyvät olennaisesti harjoitettuun verolliseen alkutuotantoon.

5.2.2 Tulovero

Tuloverolain mukaisen tulon tai luovutusvoiton verovuodesta säädetään TVL 110 §:ssä. TVL:n mukainen tulo, ansio- tai pääomatulo, katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Kuitenkin luovutusvoitto katsotaan tästä poiketen sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut. Luovutusvoiton verotukseen sovelletaan siis tätä erityissäännöstä.

Luovutushetkenä pidetään vakiintuneesti sitä hetkeä, jolloin sitova ja lopullinen kauppakirja tai muu luovutussopimus on tehty. Luovutuksen kohteena olevan omaisuuden tai hallinto-oikeuden siirtymisellä ei ole vaikutusta siihen, minkä vuoden tuloksi luovutusvoitto katsotaan. Merkitystä ei ole myöskään sillä, milloin kauppahinta suoritetaan. Ratkaisevaa luovutusvoiton verovuoden määrittämisessä on siis se, milloin lopullinen ja sitova kauppakirja allekirjoitetaan. Jos luovutuksen täyttymisen ehtona on viranomaisen luvan tai hyväksynnän saaminen, edellisestä pääpiirteestä poiketen luovutusvoiton verovuotena pidetään sitä vuotta, jona luovutukselle saatiin lupa tai hyväksyntä. Edellä esitettyjä luovutusvoiton oikeaa verovuotta koskevia periaatteita sovelletaan myös ratkaistaessa sitä, minä verovuonna luovutustappio on syntynyt. Luovutustappio vähennetään syntymisvuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna luovutusvoitoista, sitä mukaa kuin voittoja kertyy. (Nykänen & Rabinä 2009, s. 51–52)

Kiinteistötoimitusten seurauksena tehtävät luovutukset poikkeavat normaalista omaisuuden luovutuksesta useasti siinä, että luovutuksen pohjana ei ole asianosaisten sopimus, vaan viranomaisen päätös. Toimitusinsinöörillä on usein päätösvaltaa niin luovutuksen ulottuvuutta kuin myös luovutushintaa koskevissa asioissa. Viranomaisten päätökset ovat lähes aina valituskelpoisia. Tämä tarkoittaa myös sitä, että päätös itsessään ei välttämättä ole sitova ja lopullinen, vaikka toimitus olisikin julistettu päättyneeksi. Päätöksiin liittyy useimmiten erikseen säädetty valitusaika ennen kuin päätös saa lainvoiman. Lainvoimainen päätös on sitova ja lopullinen. Päätös, josta valitusaika on kesken, ei tarkan tulkinnan mukaan ole lopullinen.

Jos asiaa ajattelisi TVL 110.1 §:n kautta, olisi oikean verovuoden kohdentaminen melko yksinkertainen asia. Verovuodeksi katsottaisiin se vuosi, jolloin luovuttaja saa luovutuksesta sopimuksen tai päätöksen mukaisen vastikkeen vallintaansa. Tallettavaksi määrätyn vastikkeen verovuotena voitaisiin puolestaan pitää sitä vuotta, jona vastike olisi talletettu. Luovutusvoiton verotuksessa tätä kassaperiaatteen mukaista säännöstä ei kuitenkaan voida soveltaa. Kysymys on luovutusvoiton verovuodesta siis lähinnä siitä, että milloin luovutuksen tulkitaan olevan relevantilla tavalla lopullinen niin ulottuvuuden kuin myös vastikkeen osalta. Relevantilla tavalla lopullinen päätös on tulkintani mukaan päätös, joka on saanut lainvoiman. Luovutusvoiton verovuodeksi tulisi siis se vuosi, jolloin luovutuksen pohjana oleva päätös tai sopimus saa lainvoiman.

Entä jos toimitusinsinöörin päätöksestä valitetaan valitusaikana ja se joudutaan käsittelemään oikeusistuimissa? Oikeuskäsittely voi pahimmillaan kestää useita vuosia, jolloin oikean verovuoden löytäminen on entistä hankalampaa. Huomioitava on myös KML 263.3 §, jossa säädetään, että kun maa-oikeuteen on valitettu ratkaisusta, joka koskee korvauksen perusteena olevaa toimenpidettä tai muuta seikkaa, korvauksen määrää taikka korvauksen suorittamista muutoin, maa-oikeus voi kieltää korvauksen suorittamista koskevan päätöksen

täytäntöönpanon taikka määrätä sen keskeytettäväksi siksi, kunnes valitus on ratkaistu. Ajatellen esimerkiksi tilannetta, jossa valitus koskee korvausvelvollisuutta ja maa-oikeus kieltää asiaa koskevan täytäntöönpanon, ei tällöin voida tulkita, että TVL 110.2 §:n mukainen luovutus olisi tapahtunut. Kun luovutushetkeä ei ole todettu, ei ole todettu myöskään luovutusvoiton verovuotta. Tällaisessa tapauksessa luovutushetkeksi on todettava se hetki, kun oikeuden päätös on lopullisesti lainvoimainen.

TVL 110.2 §:n säännöksen sanamuodon mukainen tulkinta edellyttäisi koko luovutusvoiton verottamista luovutusvuonna. Voitto olisi sen mukaan luovutusvuoden tuloa, vaikka kauppahintaa ei olisi vielä maksettu tai siitä olisi maksettu vain pieni osa. Oikeuskäytännössä tulkinta on melko tiukasti säännöksen sanamuodon mukainen. Oikeuskäytännössä luovutusvoittona on pidetty kaupantekovuoden tulona myös, vaikka osa kauppahinnasta oli talletettu sen suorittamiseksi myönnetyn velan vakuudeksi ja käytetty velan maksuksi. (Puronen 1999, s. 629)

Lunastuskorvausten verovuoteen liittyy myös epäselvyys ennakkokorvausten verovuodesta. Ennakkokorvauksia määrätään lain nojalla kolme neljäsosaa arvioiduista lopullisista korvauksista. Kun ennakkokorvausta ei edes lakisääteisesti pidetä täytenä korvauksena, niin voidaanko sitä sitten verottaa TVL 110.2 §:n mukaisesti arvioidun täyden korvauksen mukaisesta luovutusvoitosta? Tässä tapauksessa on mielestäni kyse luovutuksesta, jota voidaan kuvata esimerkiksi kaksiosaisena luovutuksena. Vastaavanlainen luovutus on esimerkiksi maantietoimitusten yhteydessä määrättävät jälkikorvaukset. Kaksiosaisessa luovutuksessa tapahtuu siis kaksi toisistaan erillistä luovutusta, joilla molemmilla on oma TVL 110.2 §:n mukainen luovutushetki. Kyse on erillisistä luovutuksista siksi, että molemmat luovutukset arvioidaan toimitusmiesten toimesta erikseen. Ennakkokorvauksen maksamatta oleva osa arvioidaan toimituksessa myöhemmin tehtävässä varsinaisessa korvauspäätöksessä uudestaan, kuten myös esimerkiksi maantietoimituksen mukainen jälkikorvaus. Tulkintani on siis se, että tietyinä verovuotena verotettavaa luovutusvoittoa on lunastustoimituksissa se osa luovutuksesta, jonka arvo on lopullisesti päätetty. Esimerkiksi ennakkokorvausten maksamatta oleva osa ja jälkikorvaukset verotetaan erikseen myöhemmänä päätettävän korvauksen mukaan ja täten siis mahdollisesti myös eri verovuonna.

Tilanne, jossa kiinteistötoimituksessa määrättyjen korvausten maksaminen jakaantuu viranomaisen päätöksellä usealle vuodelle, on oikean verovuoden suhteen hyvin ongelmallinen tapaus. Tällainen tilanne tulee usein vastaan uusjakotoimituksissa tilikorvauksia määrättäessä. Uusjakotoimituksessa asianosaisille verovelvollisilla ei ole päätösvaltaa korvausten suhteen, vaan toimitusmiehet vahvistavat sekä maksettavat ja saatavat korvaukset että myös korvausten maksuajankohdat, jotka voivat jakaantua jopa kolmelle vuodelle (MML 2009a, s. 4). Maksettavat korvaukset eivät kuitenkaan määrää omaisuuden luovutushetkeä, vaan luovutusajankohta on se päivä, jolloin kokouksessa tehty päätös saa lainvoiman. Lainvoiman päätös saa 30 päivän kuluttua päätöspäivämäärästä, jollei päätöksestä valiteta. Oikeuskäytännöstä ei löydy tukea sille, että korvaus voitaisiin verottaa kassaperiaatteen mukaisesti maksuvuoden tulona (MML 2009a, s. 4). Sen sijaan oikeuskäytännössä on todettu, että verotus voidaan suorittaa, vaikka myyjä ei ole ao. verovuotena saanut rahaa vielä lainkaan.²⁵ Kyseisessä tapauksessa luovutuksesta saatu ei kyse ollut vastikkeeseen määrään

²⁵ KHO 1965 II 568: Kun kiinteistö oli myyty vuonna 1959 sellaisin ehdoin, että omistusoikeus kiinteistöön siirtyi ostajalle sitten kun kauppahinta oli kokonaan maksettu, minkä tuli tapahtua 29.5.1961 mennessä, kaupasta saatu voitto luettiin myyjän vuoden 1959 veronalaiseksi tuloksi. Äänestys 11-8.

liittyvästä epäselvyydestä, vaan luovutusajankohtaan liittyvästä epäselvyydestä. Täten oli perusteltua, että luovutusvoitto verotettiin sitovan sopimuksen mukaisesta kauppasummasta sinä verovuonna, kun kauppa tehtiin. Ottaen esimerkkinä uusjakotoimituksen, kiinteistöjen ulottuvuuden muutos päätetään uusjakosuunnitelmassa, jonka hyväksytään toimituksen aikana. Korvauksista päätetään vasta uusjakotoimituksen loppukokouksessa, joka pidetään jakosuunnitelman toteuttamisen jälkeen. Luovutuksen voidaan siis katsoa tapahtuneen jakosuunnitelman saatua lainvoiman, vaikka korvauksia ei ole määrätty ollenkaan. Koska luovutusvoiton verotuksessa ei noudateta kassaperiaatetta, vaan TVL 110.2 §:n mukaisesti luovutusvoitto verotetaan maksuvuodesta riippumatta kerralla koko luovutusvoitosta, voidaan esimerkinmukainen uusjaon seurauksena määrättävistä korvauksista maksettava luovutusvoitonvero verottaa kerralla korvauspäätöksen saatua lainvoiman. Veron maksuvuosi määräytyy lainvoiman saamisen mukaan, mutta verotus tehdään luovutushetkellä voimassa olleiden säännösten mukaan.

Yhteenvedon voi todeta, että kauppahinnan tai korvauksen maksamisaikaa koskevilla määräyksillä ei ole verovuoden määräytymisen osalta merkitystä, vaan verovuoden kannalta on ratkaisevaa se, minä kalenterivuonna kauppa tai vaihto tai muu lopulliseksi katsottava luovutus on tehty (Puronen 1999, s. 631). Jos korvausperusteet muuttuvat toimituksessa myöhemmin tehtävän päätöksen tai mahdollisen valituksen johdosta, asianosainen voi säädettyjen aikojen rajoissa vaatia verotuksen oikaisua. KVL:n julkaisemattoman ennakkotietopäätöksen **1994/2** perusteluista käy selkeästi ilmi, että lunastustapauksissa luovutusajankohdaksi katsotaan haltuunotokatselmus, jossa lunastetun alueen on siis katsottava tulleen luovutetuksi (Kiviranta 2002, s. 165). Lunastuskorvaus, joka usein maksetaan huomattavan paljon haltuunottoajankohdan jälkeen, verotetaan Kivirannan (2002, s. 165) käsityksen mukaan käytännön syistä maksuvuoden verotuksessa, vaikka siis luovutusvoiton suuruus KVL:n ennakkotietopäätöksen **1994/2** perusteella tulee laskea haltuunottoajankohdan säännösten mukaan.

5.2.3 Maatilatalouden tulovero

Maatalouden verovuoden puhdas tulo on maatalouden tulolähteestä rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus. Maatalouden veronalaisten tulojen tärkein ryhmä on kotieläin- ja kasvinviljelytuotteiden myyntitulot. Tuotteiden luovutushintaan rinnastetaan vaihdossa saadut vastikkeet sekä vahingon-, vakuutus- ja muut korvaukset. Tuloja verotettaessa on huomattava, että kunkin maksuerän tulouttamisvuoden ratkaisee kassaperiaatteen mukaisesti suoritusajankohta. Maatalouden tulosta vähennyskelpoiset menot vähennetään pääsääntöisesti sen verovuoden tuloista, jonka aikana ne on suoritettu. Poikkeuksena ovat esimerkiksi hankinta- ja perusparannusmenot, jotka saadaan vähentää vuosittaisilla erikseen säädetyillä poistoilla. Maatalouden verovuoden tappio vähennetään voitollisesta maatalouden tuloksesta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Maatilan tai sen osan luovutuksesta saadut voitot verotetaan MVL 21 §:n nojalla TVL:ssa säädetyllä tavalla. Luovutusvoittoihin ei siis sovelleta maatilatalouden muussa verotuksessa noudatettua kassaperiaatetta. Jos kyseessä ei ole luovutusvoitto, vaan esimerkiksi lunastustoimituksissa tulevien vuosien kasvavien toimintakustannusten vuoksi maksettava korvaus, esimerkiksi päistehaitta, on kyseessä maatilatalouden tuloksi luettava korvaus, joka verotetaan kassaperiaatteen mukaan. Tältä osin lunastuskorvausten verotus poikkeaa maa-

tilojen osalta normaalista. Yleisestihän lunastuskorvaukset verotetaan luovutusajankohdan mukaan kassaperiaatteen sijasta.

5.2.4 Varainsiirtovero

Varainsiirtoverotuksessa verovuosi ei ole varainsiirtoveron näkökulmasta huomioon otettava seikka. Varainsiirtoveron verovuosi on merkityksellinen silloin, kun tarkastellaan varainsiirtoveron vaikutuksia muuhun verotukseen. Varainsiirtovero on kiinteistön hankintamenoa lisäävä erä, jonka voi kiinteistön maapohjaan kohdistuvan osan osalta ottaa huomioon kiinteistön hankintamenoa laskettaessa. Kiinteistön rakennuksiin, teknisiin laitteisiin ja muihin vastaaviin ainesosiin kohdistuvan varainsiirtoveron voi puolestaan huomioda tuloverotuksen verovuositaisissa poistoissa.

Kohdennettaessa varainsiirtoveroa tietylle verovuodelle voidaan asiaa tarkastella verovelkasuhteen kautta. Varainsiirtoverotuksessa abstraktisen verovelkasuhteen syntyhetki vastaa luovutussopimuksen tekohetkeä. Abstraktinen verovelkasuhde syntyy suoraan lain nojalla heti, kun lain edellyttämä tosiseikasto, vastikkeellinen saanto, on toteutunut (Puronen 2007, s. 166). Mikäli abstraktista verovelkaa ei suoriteta lain edellyttämään määräaikaan mennessä, voidaan viranomaisen maksuunpanotoimella muuttaa abstraktinen verovelka konkreettiseksi verovelaksi. Verovelkasuhde voi lakata sekä abstraktisessa että konkreettisessa verovelkasuhteessa vain kahdella tavalla; Verovelvollinen täyttää suoritusvelvollisuuden maksamalla verovelan tai valtion saamisoikeus vanhenee (Puronen 2007, s. 193). Verovelkasuhteen syntyminen ei itsessään vaikuta esimerkiksi kiinteistön hankintamenoon, koska edelleenluovutuksissa maksamaton varainsiirtovero siirtyy luovutuksensaajan verovelaksi. Vasta varainsiirtoveron maksaminen, verovelkasuhteen lakkaaminen, mahdollistaa varainsiirtoveron huomioonottamisen verovelvollisen muussa verotuksessa, esimerkiksi kiinteistön hankintamenoa laskettaessa.

Varainsiirtoveroveron kohdentaminen tietylle verovuodelle ei käytännössä ole kiinni luovutuksen ajankohdasta vaan varainsiirtoveron suorittamisen ajankohdasta. Vero on kiinteistönluovutuksissa suoritettava VSVL 7 §:n mukaan viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa tai jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole säädetyssä ajassa haettu tai sitä ei ole haettava, kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Varainsiirtoveron ns. verovuodeksi katsotaan siis se vuosi, jolloin varainsiirtovero suoritetaan.

5.2.5 Kiinteistövero

Kiinteistöverossa verovuosi rinnastuu suoraan kalenterivuoteen. Kalenterivuoden mukaan määräytyy myös kiinteistöveroprosentti ja osittain myös kiinteistöverotuksessa käytettävä kiinteistön arvo. Käytettävä verotusprosentti määräytyy tosiasiallisen omistajan tapaan jokaisen kalenterivuoden alussa kiinteistön tosiasiallisen käytön mukaan. Kiinteistön arvona pidetään KiVL 15 §:n mukaan VAVL:n ja sen nojalla annettujen säännösten ja päätösten mukaisesti laskettavaa arvoa kiinteistöveron määräämisvuotta edeltävältä kalenterivuodelta.

6

Tulokset ja johtopäätökset

Tutkimuksen tulosta lähdettiin hakemaan johdannossa esitettyjen kolmen kysymyksen kautta. Ensimmäisenä kysymyksenä oli tunnistaa ne toimitukset, joissa on toimitukseen tai toimituksessa tehtävään päätökseen liittyviä veroseuraamuksia, toisena kysymyksenä oli tunnistaa puolestaan näiden veroseuraamusten verolajit ja kolmantena kysymyksenä oli tarkastella näiden veroseuraamusten ratkaisukäytäntöä.

Tutkimuksen aluksi todettiin, että verolajeja, joihin tutkimuksen kohteena olevat veroseuraamukset voivat kohdistua, on neljä: 1. Arvonlisävero 2. Tulovero 3. Varainsiirtovero 4. Kiinteistövero. Tuloveroon sisällytettiin myös erillisessä laissa säädetty maatilatalouden tulovero. Kiinteistöveroon kohdistuvat veroseuraamukset todettiin vähäisiksi, mutta muiden verolajien osalta pystyttiin havaitsemaan monia toimitukseen tai toimituksessa tehtyyn päätökseen liittyviä veroseuraamuksia.

Tutkimuksen aikana käytiin läpi toimituslajeittain mahdolliset veroseuraamukset ensin lähtökohtaisesti ja mikäli seuraamuksia ilmeni, tutkittiin se, että määräytyykö seuraamus kyseisen toimituksen osalta lähtökohtaisesti laskennasta poikkeavasti. Työtä tehdessä pidettiin koko ajan mielessä, että seurausten tunnistaminen ei pelkästään riitä, vaan että ne pitää myös pystyä esittämään työssä ymmärrettävässä muodossa. Tämän vuoksi työn liitteenä on eri veroseuraamukset kokoava erillinen taulukko. Tähän taulukkoon on koottu lähtökohtaiset veroseuraamukset verolajeittain ja vero- ja toimituslajeittain lähtökohtaisten seurausten sijaan sovellettavaksi tulevat erityiset veroseuraamukset.

6.1 Verolajit

Tutkimuksen yhtenä tavoitteena oli tunnistaa ne verolajit, joista voisi tulla kysymykseen veroseuraamuksia kiinteistötoimituksissa tehtävien päätösten tai itse toimituksen suhteen. Tutkimuksen alussa tunnistettiin kyseisiksi verolajeiksi arvonlisävero, tulovero, varainsiirtovero ja kiinteistövero. Tutkimuksen aikana ei löydetty listaan uusia verolajeja. Tutkimuksessa katsottiin verolajien osalta sitä, että kuinka usein ja missä tilanteissa veroseuraamukset realisoituvat ja kuka on verovelvollinen.

Arvonlisävero

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka tulee suoritettavaksi Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä. Arvonlisäveron kiinteistötoimituksissa sovellettavaksi tulevat veroseuraamukset liittyvät lähinnä itse toimitukseen tai toimituksen aikana tehtäviin hankintoihin, ei niinkään toimituksessa tehtäviin päätöksiin. Arvonlisäveroon liittyvissä seuraamuksissa on muistettava se, että ne realisoituvat vain niiden verovelvollisten osalta, jotka ovat ALV-velvollisia.

Arvonlisäveron osalta kiinteistötoimituksiin liittyvät veroseuraamukset voidaan jakaa kolmeen luokkaan. Ensinnäkin maatilakaupan yhteydessä verovelvollisuusaikana syntyvien halkomis-, lohkomis- tai muiden kulujen arvonlisävero on vähennyskelpoista alkutuotannon arvonlisäverotuksessa siltä osin kuin kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Toisekseen toimituksen aikana tehtävistä hankinnoista, kuten uusjaon perusparrushankkeista syntyy ALV-velvollisille vähennysoikeus niiltä osin kuin hankintoihin

sisältyy arvonlisäveroa. Kolmanneksi tulee huomioida oikeastaan ainoa toimitusinsinöörin päätöksen liittyvä seuraus. Jos toimitusinsinööri määrää vahingonkorvausta tulon sijaan maksettavana korvauksena, tulee niille, joille korvaus määrätään tulon sijaan ja jotka eivät ole ALV-velvollisia, määrätä korvaukseen myös 23 %:n ALV-korotus. Tämä korotus tehdään sen vuoksi, että pystytään kompensoimaan ALV-velvollisen korvauksista saama vähennysoikeus.

Kiinteistövero

Kiinteistövero on kunnalle vuosittain kiinteistön verotusarvon mukaan tilittävä vero. Kiinteistöveroa ei makseta jokaisesta kiinteistöstä, vaan eräät kiinteistöt, kuten metsät, ovat kiinteistöverosta vapaita. Samoin eräät verovelvolliset eivät maksa kiinteistöveroa. Esimerkiksi kunta ei maksa kiinteistöveroa kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä. Kiinteistöveroa maksetaan kiinteistön verotusarvon ja todellisen käytön perusteella määrättyjen veroprosenttien mukaan.

Tulovero

Tulovero on yleinen ansio- ja pääomatuloista tulon saajan valtiolle TVL:n säädösten mukainen vero. Tuloveron osalta on aluksi ymmärrettävä se rakenne, minkä mukaan verovelvollisten tuloja verotetaan. Ensinnäkin tulokäsitys jakaantuu ansiotuloihin ja pääomatuloihin. Veronalaista pääomatuloa on TVL 32 §:n mukaan omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Se tulo, joka ei ole tämän määritelmän mukaista tuloa, on ansiotulo. Toisekseen tuloverossa on tarkasteltava sitä, mihin tulolähteeseen verotettava tulo kuuluu. Verotettava tulo voi kuulua henkilökohtaiseen tulolähteeseen, jolloin henkilökohtaisen tulolähteen tulos lasketaan ja verotetaan TVL:n säädösten mukaisesti. Sen sijaan jos tulo kuuluu maatalouden tulolähteeseen, lasketaan tulolähteen tulos MVL:n säädösten mukaisesti. Samankaltaisesti elinkeinotulon tulolähteen tulos lasketaan EVL:n säädösten mukaisesti. Kuitenkin näidenkin tulolähteiden tuloksen verotuksessa noudatetaan TVL:n säädöksiä.

Tuloveron kohdalla kiinteistön luovutuksen verotukseen saadaan selvyys TVL 45 §:stä, joka säätelee, että omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa. Tässä on huomioitava erityisesti se, että veroa maksetaan vain siinä tapauksessa, että luovutus on voitollinen. Lisäksi voidaan panna merille se, että luovutettaessa omaisuutta tulo on vain pääomatuloa. Milloin sitten tulee esiin tapaus, jolloin kiinteistöstä saatava tuotto on ansiotuloa? Tällainen tilanne on esimerkiksi vahingonkorvaus, joka maksetaan tulon sijaan ja jota ei erikseen ole säädetty verovapaaksi esimerkiksi TVL 80 §:n nojalla.

Tuloveron osalta verojärjestelmä on siinä suhteessa monimutkainen, että laskettava voitto ei ole suoraan osto- ja myyntihinnan erotus, vaan laskentaan voidaan ottaa mukaan myös omaisuuden ja tulon hankinnasta koituneet menot. Lisäksi TVL antaa mahdollisuuden tehdä luovutushintaan myös luovutusvoittoa lisääviä korjauksia. Erityisen merkittävä tällainen korjaus on TVL 55 §:n mukainen metsävähennys.

Varainsiirtovero

Varainsiirtovero on kiinteistöjen ja arvopaperien vastikkeellisesta luovutuksesta perittävä vero. Jos kyseessä on vastikkeeton luovutus, ei se silloin kuulu varainsiirtoveron piiriin.

VSVL 4.3 §:n mukaan varainsiirtoveroa ei ole suoritettava kiinteistön saannosta tai sen osasta, joka perustuu lahjaan, perintöön, testamenttiin tai yhteisomistussuhteen purkamiseen. Vero peritään VSVL:ssa säädettyjen prosenttien mukaan vastikkeen mukaisesta arvosta. Kiinteistöjen osalta varainsiirtoveroa maksetaan neljä prosenttia kauppahinnan tai muun vastikkeen arvosta. Jos kiinteistön luovutus tapahtuu vaihtona toiseen varainsiirtoveron alaiseen omaisuuteen, peritään vero molemmista luovutuksista.

Varainsiirtoverovelvollinen on kiinteistöjen ja arvopaperien luovutuksissa luovuttaja. Kiinteistöjen osalta varainsiirtoveron suorittamisella edistetään ja tarkkaillaan myös lainhuudon hakemista. Varainsiirtoveron suorittaminen on edellytyksenä lainhuudon saamiselle. Varainsiirtovero perustuu itseverotusmenettelyyn, jolloin verovelvollinen on vastuussa sekä veron laskemisesta että myös suorittamisesta määrätyssä ajassa. Varainsiirtoveron yhteys lainhuutoon asettaa myös varainsiirtoveron suorittamiselle kuuden kuukauden määräajan luovutushetkestä.

Varainsiirtoveron osalta avoimet kysymykset eivät pääasiallisesti liity siihen, kuka on verovelvollinen tai onko luovutus verovapaa, koska nämä asiat on ratkaistu joko suoraan VSVL:ssa tai oikeuskäytännössä. Kiinteistötoimitusten osalta varainsiirtoveroon liittyvät avoimet kysymykset koskevatkin lähinnä sitä, milloin toimituksessa tapahtuu VSVL:n mukainen vastikkeellinen luovutus.

6.2 Veron määräytyminen

6.2.1 Arvonlisävero

Arvonlisäverossa on kyse lähinnä siitä, että milloin kiinteistönluovutus on arvonlisäverollinen ja milloin ALV-velvollisella on oikeus vähennyksiin toimituskustannuksista tai muusta toimitukseen liittyvästä kustannuksesta. Arvonlisäverolliset kiinteistönluovutukset on lueteltu tyhjentävästi AVL 29 §:ssä. Kustannusten osalta vähennysoikeuden voidaan todeta liittyvän AVL 102 §:ään, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Vähennysoikeus tulee usein esille liiketoimintaa varten suoritettujen toimitusten, esimerkiksi alkutuotantoa varten suoritettujen lohkomisen tai halkomisen, toimituskustannuksissa. Merkittävämpi rooli vähennysoikeudella on kuitenkin uusjakotoimituksilla, jossa toimitusalueen perusparannuskustannusten vähennysoikeudella on merkittävä rooli siihen, millaiseksi perusparannusten kustannus loppujen lopuksi muodostuu ALV-velvollisille maanomistajille.

Arvonlisäverossa on muistettava, että siihen liittyvä verovelvollisuus liittyy liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan palvelun tai tavarantoiminnan myymiseen. Arvonlisävero on ALV-velvollisen kannalta läpivirtausvero, joka ei aiheuta tuottajalle arvonlisäveroon liittyviä kustannuksia, vaan kustannukset siirtyvät tuotteen tai palvelun kuluttajalle. Tähän läpivirtausperiaatteen liittyy myös vahingonkorvausten ALV-korotus. Jos vahingonkorvaus maksetaan liiketoiminnan vahingon seurauksena, esimerkiksi sadonmenetysvahingona, on vähennysoikeuden vuoksi määrättävä vahingonkorvaus samanlaisesta vahingosta suurempana sille, jolla ei ole vähennysoikeutta. Tulon sijaan maksettavaan vahingonkorvaukseen tehdään siis ei-ALV-velvollisille 23 %:n korotus vahingonkorvaukseen.

6.2.2 Kiinteistövero

Kiinteistöveron kohdalla toimituksessa tehtävät ratkaisut realisoituvat vasta tulevassa verotuksessa. Kiinteistövero on vuoden alussa määrättävä kiinteistön käyttö- ja pinta-alaperusteisesti määräytyvä vero. Toimituksessa tehdään usein ratkaisuja, jotka vaikuttavat siihen, kuinka suureksi kiinteistövero loppujen lopuksi määrätään. Kiinteistön pinta-alan muuttuessa esimerkiksi lunastuksen seurauksena myös tulevissa verotuksissa määrättävän kiinteistöveron määrä luonnollisesti muuttuu pinta-alan mukaan. Toimituksessa tehtävät ratkaisut voivat myös vaikuttaa siihen, että missä käytössä kiinteistön tulkitaan KiVL:n mukaan olevan. On selvää, että äärimmäisen pientä metsäkiinteistöä ei pidetä KiVL:n näkökulmasta metsätalouden käytössä olevana ja täten kiinteistöverosta vapaana.

KHO 1996-B-552: Korkein hallinto-oikeus pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen lausuen, että kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistöveroa ei ole suoritettava metsästä eikä maatalousmaasta. Lainkohdan tarkoittamana metsänä aluetta voidaan pitää silloin, kun sitä on tarkoitus käyttää puun kasvattamiseen metsätalouden tulon saamiseksi. Maa- ja muihin kiinteistörekistereihin sisältyvät maan laatua koskevat merkinnät eivät yksin osoita alueen käyttötarkoitusta metsämaana. Kun otettiin huomioon tilojen pieni koko ja se, ettei selvitystä metsätaloudellisesta käyttötarkoituksesta ollut esitetty, niitä ei voitu yhdessäkään pitää kiinteistöverolain 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna metsänä.

Jos esimerkiksi lunastuksen seurauksena metsäkiinteistön muoto ja koko heikkenevät siinä määrin, että sitä ei enää voida pitää käyttötarkoitukseltaan metsätalouden piirissä olevana, muuttuu tilanne kiinteistöveron osalta siten, että kiinteistö luetaankin lunastuksen jälkeen kiinteistöverovelvollisten piiriin. Kiinteistöä voitaisiin metsäkiinteistön sijaan pitää esimerkiksi vapaa-ajan kiinteistönä, jolle määrättäisiin kiinteistövero käyttötarkoituksen ja pinta-alan mukaan.

6.2.3 Tulovero

Tuloveron osalta veroseuraamukset ovat merkittävästi suurempia, tekijäriippuvaisempia ja vaikeammin ymmärrettäviä kuin muiden verolajien osalta. Kuten edellä on kirjoitettu, tuloveroon liittyvät veron määräytymiseen vaikuttavat tekijät voidaan jakaa ensinnäkin siihen, että milloin kyseessä on TVL:n mukainen luovutus. Toisekseen on tarkasteltava sitä, että onko tulo verotuksellisesti ansio- vai pääomatuloa sekä mihin tulolähteeseen tulo kuuluu ja kolmanneksi on selvitettävä, että onko vero maksettava täysimääräisenä vai onko se kokonaan tai osittain verovapaata tuloa.

6.2.3.1 Tuloverolain mukainen tulo kiinteistötoimituksissa

Kiinteistöjen osalta TVL:n mukaista pääomatuloa syntyy kiinteistön luovutuksen yhteydessä kiinteistön luovutusvoitosta. Pääomatulon edellytyksenä on siis ilmeinen kiinteistön luovutus. Normaalin kaupanteon yhteydessä voidaan helposti todeta, milloin on tapahtunut luovutus, mutta kiinteistötoimitusten osalta on tässä työssä tuotu esille tapauksia, joissa omaisuuden luovutus ei olekaan yhtä helposti todennettavissa. Omaisuuden luovutuksen voidaan katsoa tapahtuvan, jos kiinteistötoimituksen seurauksena asianosaisen hallinnassa olevan omaisuuden arvo muuttuu.

Seuraavissa tapauksissa voidaan esimerkiksi katsoa tapahtuneen TVL:n mukainen omaisuuden luovutus:

- Kiinteistön arvon alentumisen vuoksi maksettu haitankorvaus.
- Tilikorvaukset halkomis- ja uusjakotoimituksissa.

Seuraavissa tapauksissa ei puolestaan ole kyse TVL:n mukaisesta omaisuuden luovutuksesta:

- Yhteismetsän perustaminen ja yhteismetsään liittyminen.
- Tilusvaihto, jossa ei makseta korvauksia.
- Yhteisomistuksen purkaminen, jos korvauksia ei makseta.

Jos kyseessä on TVL:n soveltamisalaan kuuluva kiinteän omaisuuden vastikkeellinen luovutus, on luovutuksesta saatava luovutusvoitto kiinteistön tuottamaa pääomatuloa, joka verotetaan TVL:n säädösten mukaan. Kiinteän omaisuuden tuottaman pääomatulon verotamisessa on erityisen tärkeää huomata erikseen säädetty osittainen tai täysinäinen verovapaus, sekä hankintamenon suuri rooli verrattuna muuhun pääomatuloon.

Metsätalouden ja maa-ainestulojen verotuksen osalta on tärkeää tunnistaa se, millä luovutustavalla tulo on saatu. Maa-ainestulot voivat olla ansiotuloa, pääomatuloa tai luovutusvoittoa riippuen luovuttajan verosubjektista ja luovutustavasta. Metsätalouden pääomatuloa ovat puolestaan TVL 43 §:n mukaiset tulot. Metsätalouden tulo verotetaan maa-ainestuloista poiketen aina samalla tavalla välittämättä esimerkiksi siitä, onko tulonsaaja elinkeinoharjoittaja vai ei. Kiinteistötoimitusten osalta merkittävin metsä- ja maa-ainestuloihin liittyvä tekijä on metsävähennys. Metsävähennys on TVL 55 §:n mukainen metsätalouden pääomatuloista ennen verotusta tehtävä vähennys, jolla tarkoitus on kompensoida se, että metsätilaa ostettaessa osa hinnasta on metsässä kaupantekohetkellä olevan puuston arvoa ja osa puuston odotusarvoa. Verovelvollinen saa vastikkeellisesti hankitusta metsästä vähennysoikeutta 60 prosenttia kauppahinnasta. Verovelvollinen voi käyttää metsävähennystä vuosittain enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeutavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Kiinteistötoimitusten osalta metsävähennyksen merkitys korostuu kahdessa tapauksessa. Ensinnäkin metsävähennystä syntyy vastikkeellisissa luovutuksissa, kuten esimerkiksi tilusvaihdossa, jos varsinkin maksetaan korvauksia. Toisekseen käyttämätön metsävähennys siirtyy uudelle omistajalle, jos kiinteistö luovutetaan vastikkeetta. Tällainen tilanne voi tulla vastaan esimerkiksi halkomisissa, jolloin metsävähennys voi vaikuttaa jaettavan omaisuuden arvoon. Metsävähennyksen roolista halkomistoimituksessa ei tosiin saatu tässä työssä varmuutta, vaan sen merkitys jäi arvailujen varaan.

6.2.3.2 Kiinteän omaisuuden pääomatulo ja luovutusvoiton vero

Pääomatulon ja ansiotulon erottamiseksi voidaan käyttää yksinkertaista määritelmää, jonka mukaan pääomatuloja ovat ne tulot, joita verovelvollisen varallisuuden voidaan katsoa tuottaneen tai kerryttäneen. Muut tulot ovat ansiotuloja. Määritelmän mukaisesti useimmat kiinteistöstä saatavat tulot ovat pääomatuloja. Pääomatulon veroprosentti on kiinteä 28 %, yhteisöillä 26 %, joten pääomatulon määräytymisessä ratkaisevaa on se, että verotetaanko tulo täysimääräisenä vai onko tulo osittain tai kokonaan verovapaata.

Kiinteistön luovutuksesta seurauksena olevan luovutusvoiton veron laskennassa merkittävimmät tekijät ovat kysymys siitä, mikä tulkitaan omaisuuden luovutukseksi, mahdolliset osittaiset tai kokonaisvaltaiset verovapaustekijät sekä hankintameno- ja vähennykset. Verotettavan luovutusvoiton määrä lasketaan käyttäen todellista hankinta- ja perusparannusmenoa tai vaihtoehtoisesti hankintameno-olettamaa riippuen siitä, kumpi tapa on verovelvolliselle edullisempi. Todelliseen hankintameno- ja perusparannusmenoon sisällytetään kaikki omaisuuden hankinnasta ja perusparantamisesta aiheutuneet menot, kun taas hankintameno-olettama on TVL:ssä määrätty prosenttiosuus luovutushinnasta. Lisäksi laskettaessa luovutusvoittoa todellisen hankintamenon mukaan täytyy myös tehty metsävähennys ottaa huomioon luovutushintaa lisäävänä tekijänä.

Luovutusvoiton verotuksen osalta tärkeänä tämän työn tuloksena voidaan pitää tietoa siitä, missä tapauksissa tulee sovellettavaksi verovelvollisen verotaakkaa keventävä korotettu hankintameno-olettama ja missä tapauksissa luovutus on kokonaan verovapaa. Verovapaita luovutuksia ovat TVL 48 §:n luovutukset, joita ovat mm. oman asunnon luovutusvoitto ja luovutus valtiolle luonnonsuojelualueeksi. Myös vahingonkorvaukset ovat TVL 78 §:n nojalla verovapaita, ellei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan, esimerkiksi sadonmenetyshäviönä. LSL:n nojalla maksettu kertakaikkinen korvaus suojelualueesta on aina verovapaita välittämättä siitä onko korvaus saatu tulon sijaan vai ei. Osittain verovapaita luovutusvoittoja ovat puolestaan TVL 49 §:n mukaiset luovutukset, joita ovat mmm. luovutukset kunnalle tai valtiolle sekä luovutukset pakkolunastukseen rinnastettavassa luovutuksessa Kysymykseen siitä, mikä on pakkolunastukseen rinnastettava menettely, ei löydy vastausta TVL:sta, vaan vastaus täytyy hakea oikeuskäytännöstä tai kyseessä olevan menettelyn prosessista.

Pakkolunastukseen rinnastuvia menettelyjä ovat mm:

- Kiinteistönmuodostamislain mukainen lunastus.
- Vesilain mukainen lunastus.
- Uusjako.
- Kaivoslain mukainen kaivosoikeus.
- Kunnan suorittama omaisuuden lunastus MRL:n mukaisen rakentamiskehityksen umpeuduttua.

Pakkolunastukseen ei sen sijaan ole rinnastettu esimerkiksi seuraavia tilanteita:

- Pakkokuutokauppa.
- Yhteisen alueen lunastusjako
- Kaivoslain mukainen valtausoikeus

Pakkolunastukseen rinnastettavaksi menettelyksi voidaan siis tulkita tilanne, jossa saajalla on tai tulisi olemaan oikeus hankkia omistukseensa toiselle kuuluvaa kiinteää omaisuutta tai omaisuuden pysyvä käyttöoikeus luovuttajan tahdosta riippumatta. Lisäksi rinnastettavuuteen voidaan katsoa liittyvän se, että jos luovutusta ei toteuteta vapaaehtoisesti, lunastus voidaan toteuttaa kiinteistötoimituksena.

Lunastuksissa luovutusvoiton verotus kohdistuu luovutuksesta maksettaviin korvauksiin. Korvauslajeista kohteenkorvaus katsotaan luonnollisesti kuuluvan kiinteistönluovutuksen mukaisiin luovutusvoiton verotuksen piiriin kuuluviin vastikkeisiin. Haitankorvauksen osalta kiinteistön arvon alentumisen vuoksi maksettava korvaus rinnastetaan kohteenkorvaukseen, kun taas tulevien vuosien kohonneiden tulonhankkimiskustannusten vuoksi

maksettava korvaus on puolestaan maataloudessa ja elinkeinotoiminnassa veronalaista ansiotuloa, koska kyseinen korvaus on vähennettävissä tulonhankkimisvähennyksenä. Vahingonkorvauksen osalta korvaus on verovapaata, jollei sitä ole saatu tulon sijaan, jolloin korvaus verotetaan ansiotulona. LSL:n nojalla saatu vahingonkorvaus on aina verovapaata. Lunastuskorvaukselle maksettava korko on puolestaan aina veronalaista kiinteistön tuottamaa pääomatuloa.

6.2.4 Varainsiirtovero

Varainsiirtoverossa veron määräytymisessä on mietittävä lähinnä sitä, että milloin toimituksessa tapahtuu VSVL:n mukainen vastikkeellinen omaisuuden luovutus, josta tulee maksettavaksi varainsiirtoveroa. Tämän kysymyksen tekee hankalaksi se, että kiinteistötoimituksia ei VSVL:ssa erotella millään tavalla tavallisista kaupoista, joka puolestaan johtaa siihen, että VSVL:n säännökset luovutusten verovapaudesta eivät suoraan sovellu käytettäväksi kiinteistötoimitusten suhteen.

Tarkastellessa sitä, että onko toimituksessa tapahtunut vastikkeellista omaisuuden luovutusta, joudutaan ratkaisu hakemaan esimerkiksi oikeuskäytännöstä sekä itse toimituksen tarkoituksesta. Jos toimituksen tarkoituksena on pitää asianosaisten omistuksessa olevan kiinteän omaisuuden arvo ennallaan, voidaan tulkita, että toimituksen tarkoituksena ei ole omaisuuden vastikkeellinen luovuttaminen. Näin voidaan tulkita olevan asia esimerkiksi tilusvaihoissa ja halkomisissa. Sen sijaan epäselvää on, että miten vastaavissa toimituksissa tulee menetellä, jos jakoperusteesta poiketaan ja joudutaan määräämään korvauksia. Näissä tapauksissa varainsiirtoveroon liittyvistä seuraamuksista ei ole olemassa kaikissa tapauksissa sovellettavaa normia, vaan kysymykseen varainsiirtoverovelvollisuudesta on haettava vastaus asiaan liittyvästä oikeuskäytännöstä ja muista mahdollisista ohjeista.

Esimerkiksi seuraavissa tapauksissa ei ole kyse VSVL:n mukaisesta luovutuksesta:

- Yhteismetsään liittyvät toimitukset.
- Uusjakotoimitus myös korvausten osalta.
- Tilusvaihto, jossa ei makseta korvauksia.
- Yhteisomistuksen purkaminen, jos ei makseta korvauksia.

Varainsiirtoverotuksen alaiseen luovutukseen liittyy siis kiinteästi se, että luovutuksessa asianomaisen omistuksessa olevan omaisuuden arvo muuttuu. Se, että kiinteistön ulottuvuus muuttuu, ei ole luovutus varainsiirtoverotuksen näkökulmasta katsoen. Tällaisia kiinteistöön ulottuvuuden, vaan ei arvon muutoksia, tapahtuu esimerkiksi tilusvaihoissa ja uusjakotoimituksissa. Uusjakotoimitusten osalta on oikeuskäytännössä todettu myös korvausten olevan verovapaita.

Varainsiirtoveron osalta ei tarvitse miettiä sitä, minkä verokannan mukaan verovelvollinen joutuu maksettavan verosumman itseverotusmenettelyssä laskemaan. Varainsiirtovero on aina kiinteä neljä prosenttia kiinteän omaisuuden osalta ja 1,6 prosenttia arvopapereiden osalta. Varainsiirtoverotuksessa ei tunneta osittaista verovapautta. Osa kiinteistönluovutuksista on tosin säädetty VSVL:ssa verovapaaksi, mutta tämä verovapaus liittyy lähinnä luovutuksen saajaan, ei niinkään itse luovutukseen. Varainsiirtoverovapaat yhteisöt on lueteltu VSVL 2-3 §:ssä. Tähän joukkoon kuuluu mm. valtio ja sen latiotukset lukuun ottamatta valtion liikelaitoksia. Lisäksi julkisyhteisöt, kuten kunnat ja seurakunnat, eivät suorita han-

kinnoistaan varainsiirtoveroa VSVL 10 §:n nojalla. Varainsiirtoveron näkökulmasta verovapaat kiinteistönluovutukset on puolestaan lueteltu VSVL 11-14 §:ssä. Näitä verovapailla kiinteistönluovutuksilla ei kuitenkaan voida suoraan perustella jonkin kiinteistötoimituksessa tehtävän luovutuksen verovapautta, koska mainittujen pykälien mukainen verovapaa kiinteistönluovutus on säädetty koskemaan vapaaehtoisia kauppvoja. Mikäli näitä pykälää voitaisiin soveltaa kiinteistötoimituksissa, täytyy toimituksen tarkoitus vastata sitä, mitä pykälään on kirjattu. Esimerkki tällaisesta soveltamisesta on tilusvaihto, joka voi johtaa VSVL 13 §:n mukaiseen olennaisesti parempaan tilussijoitukseen.

6.3 Veroseuraamusten merkitys toimituksissa

Vaikka verotusasiat ja veroseuraamukset eivät kuulu toimitusmenettelyyn, on asianosaisille hyvä kertoa toimituksessa tehtävien päätösten ja päätösten seurauksena maksettavien korvausten myöhemmästä verotuskohtelusta. Tiedolla on erityinen merkitys silloin, kun verotuskohtelulla saattaa olla vaikutusta ratkaisuihin, joissa myös asianosaisilla on päätösvaltaa. Usein vastaan tulevan ja kohtalaisen merkityksen omaava kyseisenlainen ratkaisu on päätös halkomistavasta halkomistoimituksessa. Oikeuskäytännössä on jopa todettu, että veroseuraamukset on huomioitava, kun tehdään päätöstä halkomistavasta.

Toimituksessa tehtäviin päätöksiin ei esimerkiksi mahdollisella verovapaudella korvausten suhteen saa olla merkitystä. Veroseuraamuksia ei voi katsoa sellaisiksi perusteiksi, jotka tulisi lähtökohtaisesti huomioida toimitusratkaisuihin. Veroseuraamusten huomioiminen on perusteltua esimerkiksi halkomistoimituksessa, mutta veroseuraamusten merkitys päätöksenteossa on kiinni lähinnä toimitusinsinöörin omasta harkinnasta. Veroseuraamuksilla ei voi perustella sellaista ratkaisua, jossa asianomaiselle kuuluva täysi korvaus evätään. Tulevien vuosien veroseuraamukset eivät kuulu toimituksessa huomioitaviin seikkoihin, vaan huomion voi kohdistaa ainoastaan niihin seuraamuksiin, jotka syntyvät toimitusmenettelyn tai suoraan toimituksessa tehtävän päätöksen seurauksena.

Se millä tavalla haluttuun lopputulokseen kiinteistötoimituksellisesti päädytään, voi tietyissä tilanteissa vaikuttaa merkittävästi veroseuraamusten suuruuteen. Tällainen tilanne tulee vastaan esimerkiksi kahden tilan yhteisomistuksen purussa, jossa halutaan pitää kiinteistörakenne ehyenä. Tällöin on valittava, että tehdäänkö toimituksessa yhteisomistuksen purku tiloittain ja rakenne eheytetään tilusvaihdoin, vai tehdäänkö ensin kiinteistöjen yhdistäminen, jonka jälkeen yhteisomistus puretaan. Se kumpi menettely on edullisempi, riippuu monesta tekijästä; kyseessä olevista tiloista, mahdollisesta metsävähennyksestä, tilojen aikaisemmasta hankintamenosta sekä siitä, halutaanko veroseuraamusten olevan edulliset pitkällä vai lyhyellä tähtäimellä. Asiassa on tosin myös todettava, että veroseuraamusten huomioonottaminen on lähinnä kiinteistön omistajan vastuulla. Toimitusinsinöörin vastuu on lähinnä siinä, että osaa antaa kysymyksiin parhaan tietonsa mukaisen vastauksen.

Toimituksessa tehtävän päätöksen on siis perustuttava lakiin, asetuksiin ja eri oikeusnormeihin, ei veroseuraamuksiin. Veroseuraamus on nimensä mukaisesti toimituksen jälkeen tuleva seuraamus, jonka suuruuteen voidaan toimituksessa tietyissä tapauksissa vaikuttaa tehtävillä ratkaisulla. Toimitusinsinöörin ei kuitenkaan pidä ruveta verottajaksi, vaan veroseuraamusten osalta toimitusinsinöörin rooli on korkeintaan neuvonantaja.

6.4 Verovelvollinen ja verovuosi

Arvonlisäveron osalta verovelvollisen ja verovuoden selvittäminen on melko yksinkertaista. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta verovelvollinen on se, joka harjoittaa Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavarain ja palvelun myyntiä. Verovuoden sijaan arvonlisäverotuksessa tunnetaan puolestaan verokausi. Arvonlisäverovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta valvontaa varten veroviranomaiselle veroilmoitus. Kiinteistötoimituksissa esiin tulevien ostettujen tavaroiden tai palvelujen vähennysoikeuden kohdistaminen noudattaa yleistä vähennysoikeuden kohdistamisen sääntöä. AVL 141 §:n mukaan ostetuista tavaroista tai palveluista tehtävät vähennykset kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostettu tavara tai palvelu on vastaanotettu tai ostohinta tai sen osa on maksettu tai tavara tai palvelu on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähennys kohdistetaan sen verokauden verokertymään, johon pykälän mukainen kalenterikuukausi kuuluu.

Kiinteistöveron osalta verovuoden selvittäminen on hyvin yksinkertaista. Kiinteistöverotuksessa verovuosi rinnastuu suoraan kalenterivuoteen, eli vero määrätään sen tilanteen mukaan, mikä on kalenterivuoden alussa. Verovelvollisen osalta tilanne tuntuisi yksinkertaiselta. Verovelvollinen on kiinteistön tosiasiallinen omistaja tai omistajan veroinen haltija. Ongelmallinen tilanne verovelvollisen suhteen syntyy lähinnä silloin, kun kiinteistön omistuksen muutos osuu lähelle kalenterivuoden muutosta. Pääasiallinen kysymys kuuluu, että kuka omistaa kiinteistön tai hallitsee sitä 1. tammikuuta. Näihin tapauksiin ei tietojeni mukaan löydy yhtenevää oikeusohjetta, vaan ongelmallisen tapauksen tullessa esiin täytyy vastausta hakea esimerkiksi sopimukseen kirjatusta luovutushetkestä, haltuunottohetkestä tai asiaan liittyvästä oikeuskäytännöstä, myös esimerkiksi varainsiirtoverotuksen tai maakaaren oikeuskäytännön puolelta. Yleisenä määräytymispisteenä voitaneen kuitenkin pitää tosiasiallista luovutus- tai haltuunottohetkeä, jos mitään muuta ei pystytä osoittamaan.

Tuloverotuksen osalta verovelvollinen on yksinkertaisesti se, jonka omaisuus tuottaa tuloa. Omistajan määrittelyssä noudatetaan lähtökohtaisesti nimiperiaatetta. Nimiperiaatteen mukaan irtaimen omaisuuden omistajana pidetään sitä, jolla on esine hallussaan ja kiinteän omaisuuden osalta sitä, joka on merkitty esineen omistajaksi lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin. Verovuoden osalta tuloverotuksessa noudatetaan lähtökohtaisesti TVL 110 §:ä, jonka mukaan TVL:n mukainen tulo, ansio- tai pääomatulo, katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Kuitenkin luovutusvoitto katsotaan tästä poiketen sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut. Kiinteistötoimitusten osalta tämä sääntö muodostuu ongelmaiseksi kolmessa tilanteessa: Silloin kun maksettava korvaus jakaantuu usealle vuodelle, silloin kun toimituksessa suoritetaan haltuunotto ja silloin kun toimituksessa tehdystä päätöksestä valitetaan ja oikeus keskeyttää korvausten maksamisen. Käytännössä verovuotta voidaan kuvailla seuraavasti: Veron laskentaperusteet määräytyvät haltuunottoajankohdan mukaan, mutta vero toimitetaan sen maksuvuoden verotuksessa, jolloin korvaukset maksetaan. Jos korvausten maksu jakaantuu usealle vuodelle, toimitetaan verotus kuitenkin kerralla yhtenä verovuonna yhteenlasketun korvaussumman mukaan.

Varainsiirtoverotuksessa verovelvollinen on vastikkeellisissa luovutuksissa aina kiinteistön tai siihen rinnastettavan omaisuuden ostaja tai muu luovutuksensaaja. Varainsiirtoverotuksessa on myös huomioitava mahdollinen vastuu maksamattomista varainsiirtoveroista VSVL 9 §:n mukaisesti. Verovuosi ei ole varainsiirtoverotuksessa merkittävä. Varainsiir-

toveron verovuosi on merkityksellinen vain silloin, kun tarkastellaan varainsiirtoveron vaikutuksia muuhun verotukseen. Varainsiirtoveron kohdentaminen tietyille verovuodelle ei käytännössä ole kiinni luovutuksen ajankohdasta vaan varainsiirtoveron suorittamisen ajankohdasta. Vero on kiinteistönluovutuksissa suoritettava VSVL 7 §:n mukaan viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa tai jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole säädettyssä ajassa haettu tai sitä ei ole haettava, kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Varainsiirtoveron ns. verovuodeksi katsotaan siis se vuosi, jolloin varainsiirtovero suoritetaan.

6.5 Epäselvät veroseuraamukset

Työn aikana tuli esille muutamia kiinteistötoimituksiin liittyviä veroseuraamuksia, joiden merkityksen ja soveltamisen yksiselitteinen ratkaisu vaatisi tuekseen korkeimman oikeusasteen ennakkoratkaisun. Tällaiset tapaukset ovat sellaisia, joiden soveltamiseen ei löytynyt tässä työssä vastausta lainsäädännöstä tai aikaisemmasta oikeuskäytännöstä. Kuitenkin osaa näistä veroseuraamuksista voidaan pitää hyvinkin merkittävinä. Tällaisia toimituksiin liittyviä veroseuraamuksia tai verotuskysymyksiä ovat mm. seuraavat:

- Metsävähennyksen siirtyminen halkomistoimituksissa.
- Varainsiirtovero halkomisissa maksetuista korvauksista.
- Korotettu hankintameno-olettama halkomistoimituksissa.
- Tilusvaihdon korvausten verokohtelu.
- Lunastuskorvausten verovuosi.

Puhuttaessa korvauksista esimerkiksi halkomistoimituksissa, voidaan kysyä sitä, että muodostaako pelkkä korvausten määrääminen veronalaisen luovutuksen. Monessa yhteydessä on aikaisemmin todettu, että halkominen tai tilusvaihto itsessään ei ole luovutus. Korvausten osalta tuntuu toisaalta luonnolliselta, että ne eivät vaikuta mitenkään luovutuksen tyyppiin, koska kiinteistötoimituksissa ne määrätään usein asianomaisen tahdosta riippumatta. Toisaalta verovelvollisuuden ehtona on esimerkiksi varainsiirtoverotuksessa vastikkeellinen luovutus, jolloin veroseuraamus liittyisi kiinteästi korvauksiin.

Tässä työssä ei voida vastata siihen, miten edellä mainitut tapaukset tulisi verottaa. Kuten kirjoitettu, se on korkeimman oikeusasteen ennakkopäätöksen harteilla vastata esitettyihin ongelmakohtiin. Tietojeni mukaan esimerkiksi halkomistoimituksessa määrättävien korvausten varainsiirtoverosta on tulossa päätös.

7 Tulosten luotettavuus ja lisätutkimustarve

Onko tämän työn jälkeen tilanne se, että kaikki kiinteistötoimituksiin liittyvät veroseuraamukset ovat selviä ja kaikkiin verotuskysymyksiin löytyy vastaus? Tilanne ei tosiaankaan ole näin. Lisätutkimustarve on tämänkin työn jälkeen ilmeinen. Tässä työssä ei käsitelty kaikkia kysymyksiä ja esiin tulleita yksityiskohtia veroseuraamuksista niiden vaatimalla tarkkuudella. Samaten tulosten luotettavuudessa on otettava huomioon muutama olennainen pohdinta.

Ensinnäkin tulosten luotettavuutta tutkittaessa voidaan kysyä, että onko rajausta kiinteistötoimitusten ja verolajien osalta ollut oikea. Verolajien osalta rajausta on ilmeisesti ollut perusteltu, koska mitään rajauksesta poikkeavaa ei tutkimuksen aikana tullut vastaan. Kiinteistötoimitusten osalta, ottaen huomioon alkuperäisen rajauksen, voidaan olettaa, että nykyisen tiedon valossa tunnistettavat ja merkittävät veroseuraamukset ovat mukana tässä työssä. Sen sijaan jo alkuperäisen rajauksen vuoksi muun lainsäädännön mukaisissa kiinteistöluovutuksissa, esimerkiksi MRL:n nojalla tehtävän kiinteistöluovutuksen osalta, veroseuraamusten tarkastelu vaatisi oman työnsä. Tämä työ ei anna vastausta niihin kysymyksiin ja siihen lainsäädäntöön, mitä tässä työssä ei käsitelty.

Tulosten luotettavuutta tarkisteltaessa on myös pohdittava esitettyjen oikeustapausten merkitystä. Kyse on siitä, että voidaanko kaikkia esitettyjä päätöksiä pitää ennakkopäätöksinä ja täten hyödyntää tulkintapohjana verotukseen liittyvissä kysymyksissä. Alempien oikeusasteiden ja Keskusverolautakunnan tekemien päätösten prejudikaattisuus voidaan helposti asettaa kyseenalaiseksi, kun mietitään ennakkopäätöksen määrittelyä. Ennakkopäätös määritellään yleensä ylimmän oikeusasteen ratkaisuksi, joka on tarkoitettu ohjeeksi muita samankaltaisia asioita ratkaistaessa (Myrsky 2007, s. 1). Verotuksessa myös EY:n tuomioistuimen ratkaisulla on merkitystä. Joskus myös hallinto-oikeuksien päätökset ja keskusverolautakunnan päätökset saattavat muodostua ennakkopäätöksiksi (Myrsky 2007, s. 1).

Verotuksessa oikeuskäytännön merkitys oikeuslähteenä on hyvin suuri. Prejudikaattien merkityksen kasvamiseen johtaneita syitä on useita. Esimerkiksi seuraavien syiden voidaan katsoa vaikuttaneen määrän kasvuun:

- Lainsäädännön nopea muuttuminen, jonka seurauksena ovat tulkintaepäselvyydet ja niiden seurauksena uudet ennakkopäätökset.
- Lainsäätäjän valinnat. Mitä täydellisempää lainsäädäntö jollakin alueella on, sitä vähemmän jää tuomioistuimen ratkaistavaksi ja päinvastoin. Prejudikaattien tarpeeseen vaikuttaa myös lainsäätäjän reagointinopeus epäkohtien ilmetessä. Voimassaolevasta lainsäädännöstä on kuitenkin löydettävä ”vastaus”. Tuomioistuimet eivät voi vetäytyä tästä tehtävästään, vaikka modernia, ajan tasalla olevaa lainsäädäntöä ei olisikaan.
- Poliittiset paineet voivat myös vaikuttaa siten, että lainvalmistelun yhteydessä tietty ongelmalliseksi koettu asia jätetään tietoisesti avoimeksi. Tähän saatetaan tietysti myös vaikuttaa lainvalmistelun puolella tuttu ”kiire”. Merkitystä voi myös olla lainsäätäjän ”tempoilevuudella”, kun samaa säännöstä joudutaan muuttamaan muutaman vuoden välein.
- Vero-oikeus kohdistuu enemmän kuin muut oikeudenalat kansalaisten jokapäiväiseen elämään ja sen pientapahtumiin ja tämän vuoksi verotuksen piirissä kansalaisten on tehtävä yhtenänsä siihen vaikuttavia kannanottoja. (Myrsky 2007, s. 12–13)

Edellä luetellut ennakkopäätösten suureen merkitykseen verotuksessa johtaneet syyt ovat edelleen olemassa. Verouudistukset ja lainmuutokset lisäävät merkittävästi uusien prejudiikaattien tarvetta ja tulevaisuuden näkymät viittaavat siihen suuntaan, että verolainsäädännön uudistamisen tahti tuskin merkittävästi hiljenee. Ennakkopäätösten omakohtaisen ymmärtämis- ja käsittelytaidon merkitys tulee vastaisuudessa vain kasvamaan. Jos ei omaa omakohtaista analysointikykyä, riskinä on tällöin ennakkopäätösten kritiikitön matkiminen ja yleistäminen. Ennakkopäätöksiin tulee myös suhtautua järkevästi. On oltava suhteellisuuden tajua, kykyä ottaa arvioinneissaan eri tekijöitä huomioon sekä valmiutta antaa asianmukaista merkitystä kunkin tapauksen erityispiirteille. (Myrsky 2007, s. 13)

Tämän työn monet havainnut nojaavat vahvasti oikeuden tekemiin ennakkopäätöksiin. On muistettava, että näitä ennakkopäätöksiä voidaan käyttää sitovana tulkintana vain niissä tapauksissa, joihin päätös voidaan suoraan rinnastaa. Muissa tapauksissa ennakkopäätöstä voidaan mahdollisesti käyttää tulkinnan pohjana, mutta ei suinkaan sitovana, kiveen hakattuna perusteluna. Epävarmuus korostuu entisestään, kun muistetaan, että osa havaintojen pohjalla olevista päätöksistä on alemman oikeusasteen tai Keskusverolautakunnan tekemiä päätöksiä. Näiden päätösten prejuridikaattiarvo on vähintäänkin kyseenalainen. Luotettavuutta tarkastellessa onkin todettava, että kyseisten alempien asteiden päätösten merkitys kumoutuu täysin silloin, kun ylin oikeusaste tekee asiassa poikkeavan päätöksen.

7.1 Lisätutkimustarve

Lisätutkimustarve kiinteistötoimituksissa esiin tulevien verotukseen liittyvien kysymysten osalta on tämänkin työn jälkeen ilmeinen. Voidaan sanoa, että lisätutkimustarve kohdistuu sekä laajoihin, yleisiin veroseuraamuksiin vaikuttaviin periaatteisiin että myös tiettyjen yksityiskohtien, vähäisiltä vaikuttavien erityispiirteiden tai -säännösten vaikutuksiin veroseuraamuksissa.

Lisätutkimus voidaan yleisten periaatteiden osalta kohdistaa esimerkiksi kansainväliseen kiinteistötoimitusten veroseuraamusten vertailuun. Tässä työssä ei myöskään tarkasteltu EU-lainsäädännön roolia veroseuraamuksissa, vaikka on selvää, että EU-direktiivit ja tuomioistuinpäätökset vaikuttavat merkittävästi siihen, millaiseksi kiinteistötoimitusten veroseuraamukset muotoutuvat nyt ja tulevaisuudessa.

Toisekseen lisätutkimustarve liittyy siihen, mikä tuli jo esiin pohdittaessa tutkimuksen luotettavuutta. Suuri osa johtopäätöksistä perustuu eri oikeusistuimien antamiin päätöksiin. Tutkimisen arvoista voisi olla se, että onko jollekin näistä päätöksistä osoitettavissa sitovampi oikeusnormi. Tutkimisen arvoista voisi olla myös se, että miten vanhan lainsäädännön aikaisia päätöksiä voidaan itse asiassa soveltaa nykypäivänä. Tämä vaatisi asiaan liittyvien lakien ja niiden muutosten tarkkaa tutkimista.

Erityissäännösten osalta pystytään myös osoittamaan lisätutkimustarvetta. Voidaan todeta, että esimerkiksi metsävähennyksen merkityksestä veroseuraamusten suhteen on olemassa liian vähän käytännön tietoa. Samaten tietyt yksityiskohdat oikeasta verovuodesta, esimerkiksi lunastuskorvausten oikea verovuosi, ovat vielä hämärän rajamailla.

Lähdeluettelo

Painetut lähteet

Andersson, Edward; Linnakangas, Esko. (2006) Tuloverotus. 7. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 470 s. ISBN 952-14-1026-4.

Hollo, Erkki J. (2006) Maankäyttö- ja vesioikeus. Helsinki: Talentum Media Oy. 579 s. ISBN 952-14-0838-3.

Holma, Kyösti. (1995) Kiinteistöjärjestelmä ja kiinteistönmuodostus. Teoksessa Oikeuskirja. Lapin yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja, sarja B:25. Kitee. s. 227–253. ISBN 951-634-459-3.

Hukkanen, Ville. (2007) Metsänomistajan verokirja. 1. painos. Helsinki: Verotieto Oy. 143+31 s. ISBN 978-952-5653-04-5.

Hyvönen, Veikko O. (1982) Kiinteistöjärjestelmä ja kiinteistönmuodostamisoikeus. Espoo. 48+767 s. ISBN 951-95355-2-7.

Hyvönen, Veikko O. (2001) Kiinteistönmuodostamisoikeus II: Kiinteistötoimitukset. Espoo: Ky Veikko O. Hyvönen & Co. 712 s. ISBN 951-98394-1-0.

Jokela, Marjut; Kartio, Leena; Ojanen, Ilmari. (2010) Maakaari. 5. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 727 s. ISBN 978-952-14-1510-4.

Jukkola, Juho; Järvenoja, Markku; Kaari, Päivi; Romppainen, Leena; Tannila, Eija; Tikkanen, Tapio. (2008) Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5. painos. Helsinki: Kiinteistöalan Kustannus Oy. 508 s. ISBN 978-951-685-198-6.

Kiviranta, Esko. (2002) Metsäverotus. 2. painos. Vantaa: WSOY. 261 s. ISBN 951-0-26990-5.

Kuusiniemi, Kari; Peltomaa, Hannu. (2000) Lunastuslainsäädäntö ja korvausjärjestelmä. Helsinki: Edita. ISBN 951-37-3128-6.

Maanmittauslaitos. Arviointi ja korvaukset 2010. 2010. (MML 2010a)

Maanmittauslaitos. Uusjaon verotuskysymykset. Päivitetty 2.1.2009 [viitattu 2010]. Saatavissa: <http://www.metsakeskus.fi/NR/rdonlyres/FC8F2B93-3564-480E-8C2A-363FE7EABC5E/13300/Tilusj%C3%A4rjestelynverotuskysymyksi%C3%A4.pdf> (MML 2009a)

Maanmittauslaitos. Varainsiirtovero-esite. 2009. Ei päivitystietoa [viitattu 2010]. Saatavissa: http://kirjaamisasiat.fi/file_download/37/varainsiirtovero_A4.pdf (MML 2009b)

Manninen, Tarja. (2010) Verokarhu yhteismetsän jäljillä - Kannustaako verotus yhteismetsien perustamista? Opinnäytetyö. Mikkelin Ammattikorkeakoulu, Metsätalouden koulutusohjelma. Mikkeli. 34+6 s.

Markkula, Markku. (2005) Yksityiset tiet. Helsinki: Edita Publishing Oy. 424 s. ISBN 951-37-4515-5.

Metsäkeskus Tapio. Yhteismetsän perustaminen, hallinto ja toiminta. Ei päivitystietoa. Saatavissa

http://www.tapio.fi/files/tapio/yhteismets_kuvat/yhteismetsan_perustaminen_ja_hallinto.pdf (Tapio/Yhteismetsä)

Myrsky, Matti. (2007) Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa. Defensor Legis. Vol. 6/2007. S. 850–862. ISSN 0356-262X.

Niskakangas, Heikki. (2005) Johdatus Suomen verojärjestelmään. Vantaa: WSOY. 171 s. ISBN 951-0-30373-9.

Nykänen, Pekka, Räbinä, Timo. (2009) Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus. 2. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 501 s. ISBN 978-952-14-1336-0

Nyrhinen, Riitta & Äärilä, Leena. (2008) Arvonlisäverotus käytännössä. 7. painos. Juva: WS Bookwell Oy. 808 s. ISBN 978-951-0-34030-1.

Ossa, Jaakko. (2002) Maa- ja metsätalousverotus. 2. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 241 s. ISBN 952-14-0639-9.

Pasanen, Anna-Mari; Pesonen, Lea; Suvantola, Leila. (2006) Luonnonsuojelun korvausjärjestelmä. Helsinki: Edita Prima Oy. 106 s. Suomen Ympäristö 9/2006. ISBN 952-11-2235-8.

Puronen, Pertti. (1998) Kommentaari oikeustapaukseen Mikkelin LO 12.2.1998/61. Teoksessa Verotuskäytäntö 1998/2. Kauppakaari Oyj. Helsinki. s. 191-195. ISBN 952-14-0136-2.

Puronen, Pertti. (1999) Omaisuuden siirtoverot. 2. painos. Helsinki: Kauppakaari Oyj. 826 s. ISBN 952-14-0209-1.

Puronen, Pertti. (2007) Varainsiirtoverotus. 3. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 355 s. ISBN 978-952-14-1104-5.

Suvantola, Leila (2005) Älä kieltäydy kahdesti – Luonnonsuojelulain 53.1 §:n mukaisista korvauksista. Ympäristöjuridiikka. 2/2005. S. 49–75. ISSN 0358-6944.

Tanskanen, Marketta. (2010) Maapolitiikan opas – Tontinosan lunastaminen. Päivitetty 7.6.2010. Saatavissa

http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;145;30546;38442;25193;32444;41503;42455

Verohallinto. Henkilöverotuksen käsikirja 2010. Verohallinnon julkaisu 43.10. Ei päivitystietoa. Saatavissa <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7815;3246556> (Vero 2010)

Viherkenttä, Timo. (1993) Uusi Kiinteistövero. 2. painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus. 211 s. ISBN 951-640-649-1.

Vitikainen, Arvo. (2009) Kiinteistötekniikan perusteet. 3. painos. Espoo. 138 s. Kiinteistöopin ja talousoikeuden julkaisu B 125. ISBN 978-951-22-9817-4.

Ympäristöministeriö; Maa- ja metsätalousministeriö. (2010) METSO-ohjelma. Ei päivitystietoa. Saatavissa <http://www.metsonpolku.fi/metso/www/fi/METSO/index.php> (YM/MMM 2010)

Painamattomat lähteet

Kokousmuistio: Diplomityön alkupalaveri 24.6.2010

Kokousmuistio: Diplomityön ohjausryhmäpalaveri 9.8.2010

Kokousmuistio: Palaveri 13.8.2010

Kokousmuistio: Palaveri 11.10.2010

Kokousmuistio: Keskustelu Verohallinnossa 9.11.2010

Kokousmuistio: Palaveri 15.11.2010

Oikeustapausluettelo

Korkein Hallinto-oikeus

KHO 1955-II-677

KHO 1967-II-544

KHO 1969-II-512

KHO 1971-II-581

KHO 1974-II-532

KHO 1976/3709-II-535

KHO 1977-II-577a

KHO 1979-II-581

KHO 31.3.1980 taltio 1787

KHO 1985-A-II-75

KHO 1985-II-585

KHO 1989/3546

KHO 1994 taltio 3007

KHO 1996-B-552

KHO 1996/2473

KHO 1997/21

KHO 1997/638

KHO 1997/1537

KHO 1997/2333
KHO 21.1.1997 taltio 65
KHO 24.3.1999 taltio 559
KHO 14.2.2001 taltio 257
KHO 2001:25
KHO 20.7.2001 taltio 1715
KHO 2002:45
KHO 27.11.2002 taltio 3066 (2002:83)
KHO 7.4.2004 taltio 782
KHO 27.5.2005 taltio 1280
KHO 26.9.2006, 2006:65
KHO 11.10.2006 taltio 2634
KHO 7.11.2006 taltio 2938 (2006:81)
KHO 26.9.2008 taltio 2348
KHO 13.9.2009 taltio 1930

Korkein oikeus

KKO 1999:94
KKO 2007:22

Hallinto-oikeudet

Oulun HaO 16.11.2000 457/I
Turun HaO 22.10.2008, päätös 08/0739/3 (ei julk.)

Maa-oikeudet

Pohjois-Suomen MO 12.6.2000, Dnro 10/1999
MO 9.1.2001 Dnro 00/043
MO 4.3.2002 Dnro 03/746

Lääninoikeudet

Mikkelin LO 12.2.1998/61
Uudenmaan LO 9.6.1998 472/7, Dnro 2439/7000/98
Lapin LO 22.10.1999 taltio 457

Keskusverolautakunta

KVL 1982/102
KVL 1982/124
KVL 1986/395

KVL 1988/683
KVL 1993/1
KVL 1994/140 (23.5.1994)
KVL 1994/155
KVL 1995/81 (9.3.1995)

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

C-451/06

Verohallituksen kannanotot

10.10.2003, Dnro 1531/345/2003

Säädösluettelo

Arvonlisäverolaki (1501/1993)
Kaivoslaki (503/1965)
Kemijokilaki (62/1960)
Kiinteistönmuodostamisasetus (1189/1996)
Kiinteistönmuodostamislaki (554/1995)
Kiinteistörekisterilaki (392/1985)
Kiinteistöverolaki (654/1992)
Kolttalaki (253/1995)
Korkolaki (633/1982)
Koskiensuojelulaki (35/1987)
Kuntalaki (365/1995)
Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
Laki eräiden omaisuuden luovutuksista saatujen voittojen väliaikaisesta verovapaudesta (362/1961)
Laki eräistä naapuruussuhteista (26/1920)
Laki kestävän metsätalouden rahoittamisesta (1094/1996)
Laki kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta (603/1977) (Lunastuslaki)
Laki maatilatalouden kehittämisrahastosta (657/1966)
Laki oikeudesta hankkia maa- ja metsätalousmaata (391/1978)
Laki omaisuuden lunastamisesta puolustustarkoituksiin (1301/1996)
Laki ulkomailla asuvien ja ulkomaisten yhteisöjen kiinteistönhankintojen valvonnasta (1613/1992)
Laki uusjakojen tukemisesta (24/1981)
Laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)
Laki yksityisistä teistä (358/1962)
Laki, sisältävä määräyksiä välirajasta vedessä ja vesialueen jaosta (31/1901)

Leimaverolaki (662/1943)
Liikevaihtoverolaki (559/1991)
Luonnonsuojelulaki (1096/1996)
Maa-aineslaki (555/1981)
Maakaari (540/1995)
Maanhankintalaki (391/1978)
Maankäyttö- ja rakennuslaki (132/1999)
Maantielaki (503/2005)
Maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
Metsälaki (1093/1996)
Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
Perintökaari (40/1965)
Porotalouden ja luontaiselinkeinojen rahoituslaki (45/2000)
Postipalvelulaki (313/2001)
Rakennussuojelulaki (60/1985)
Suomen perustuslaki (731/1999)
Sähkömarkkinalaki (386/1995)
Tulo- ja varallisuusverolaki (1240/1988)
Tuloverolaki (1535/1992)
Vahingonkorvauslaki (412/1974)
Varainsiirtoverolaki (931/1996)
Varallisuusverolaki (1537/1992)
Verontilityslaki (532/1998)
Verotusmenettelylaki (1558/1995)
Vesilaki (264/1961)
Yhteisaluelaki (758/1989)
Yhteismetsälaki (109/2003)

Hallituksen esitykset

HE 195/1993
HE 121/1996
HE 265/2009

Verohallinnon päätökset

Verohallinnon päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta (1850/2009)
Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (4/2010)

Liitteet

Liite 1: Veroseuraamukset lähtökohtaisesti:

Tulovero		Maatilatalouden tulovero	Luovutusvoiton vero	Varainsiirtovero	Arvonlisävero	Kiinteistövero
Kiinteistötoimituksiin kohdistuva verotus	Kiinteistöistä saatava tulo TVL:n mukaisesti pääomatulona, jolla kiinteää verokantaa	Maatalouden tulos lasketaan MVL:n mukaisesti, mutta muuten noudatetaan TVL:ä	Luovuttajalla luovutusvoiton vero TVL:n säännösten mukaan pääomatulona. Verovapaa, jos TVL 48 §:n mukainen luovutus. Osittain verovapaa, jos TVL 49 §:n mukainen luovutus	Saajalla 4 %:n varainsiirtovero vastikkeesta. Verovapaa, jos luovutuksensaajana VSVL 2 §:n taho. Myös luovutus, jossa kunta on käyttänyt etuosto-oikeuttaan, on verovapaa. VSVL 12-13 §:n mukaiset luovutukset verovapaita	Kiinteistön luovutus ALV-vapaa lukuunottamatta ALV 29 §:n tapauksia	Luovutus ja saanto huomioidaan vasta seuraavan vuoden verotuksessa
Maa-ainestulot	Pääomatulona, jonka verotuksessa sovelletaan ainesosa-vähennystä				ALV 29 §: Maa- ja kiviainesten otto-oikeuden myynti liiketoimintana verollista	
Metsävähennys	Metsävähennys voidaan vähentää puun myyntitulosta ennen verotusta		Käytetty metsävähennys pienentää kiinteistön hankintamenoa luovutusvoiton verotuksessa			
Korvaukset	Veronalaisia vahingonkorvauksia ne, jotka on saatu tulon tai elätyksen vähentymisestä Muuten vahingonkorvaukset verovapaita	Vahingonkorvaustyyppiset haitankorvaukset maatalouden veronalaista tuloa Tulon sijaan maksettava vahingonkorvaus maatalouden verotettavaa tuloa	Kohteenkorvaus verotetaan luovutusvoiton verona TVL:n säännösten mukaan. Kiinteistön arvon alentumisesta maksettava haitankorvaus verotetaan kohteenkorvauksen tapaan.	Normaali vero-velvollisuus kohteen ja kiinteistön arvon alentumisen vuoksi maksetuista haitankorvauksista		

Liite 2: Erityiset veroseuraamukset toimituslajeittain:

Toimitus	Tulovero	Luovutusvoiton vero	Varainsiirtovero	Arvonlisävero	Kiinteistövero
Lohkominen Lohkomiskulut				Lohkomiskulut ALV-vähennys kelpoisia alkutuotannossa	
Erillistä aluetta ja vesijättöä koskevat toimitukset			Taannehtiva verovelvollisuus leimaverosta?		
Halkominen Halkomiskulut				Halkomiskulut ALV-vähennys kelpoisia alkutuotannossa	
Tilikorvaukset		Ei 80 %:n hankintameno-olettamaa! Oikeusnormi puuttuu.	Tilikorvauksista saantoon rinnastuva vero?		
Tilusvaihto Määrittelemlähtöinen vaihto		Tilusvaihto, jossa ei makseta korvauksia, ei ole luovutus Tilikorvausten vero epäselvää Osittainen verovapaus ilmeisenä lähtökohtana.	Kyse siitä, tapahtuuko luovutusta. Tulkinta on, ettei tilusvaihdossa tapahdu normaalista luovutusta. Tilikorvausten vero epäselvää		
Luonnonsuojelualueen vaihto		Verovapaa siitä osin, kun kiinteistö vaihdetaan toiseen kiinteistöön.	Verovapaa		
Tilussijoituksen parantaminen			Verovapaa, jos olennaisesti parempi tilussijoitus?		

Toimitus	Tulovero	Luvovutusvoiton vero	Varainsiirtovero	Arvonlisävero	Kiinteistövero
Alueen siirtäminen kiinteistöön KML:n mukainen lunastaminen		Osittain verovapaa luovutusvoitto			
Uusjako Rakennusmaan järjestely Saadut tilikorvaukset		Saatujen ja maksettujen korvausten erotus osittain verovapaa luovutusvoitto	Verovapaa		
Maksetut tilikorvaukset	Maan hankintahintaa lisäävä erä, voidaan huomioida kiinteistöä myytäessä. Salaojista maksettu korvaus oikeuttaa poistoihin ja puustosta maksettu metsävähennykseen.		Verovapaa		
Hankinnat	Kustannuslajista riippuen vähennyskelpoinen joko pois tona, vuosimenona tai kiinteistöä myytäessä			Osakkaalla oikeus vähentää toimituksen yhteydessä ostettujen tavaroiden ja palvelujen sisältämät arvonlisäverot siltä osin kuin ostot kohdistuvat hänen alkutuottajana harjoittamaansa verolliseen tuotantoon.	
Toimituskulut				Toimituskulujen ALV-vähennysoikeus?	
Yhteismetsän muodostaminen			Verovapaa		
Yhteismetsän perustaminen			Verovapaa		
Liittyminen yhteismetsään		Verovapaa	Verovapaa		
Yhteismetsäomistuksen purkaminen		Verovapaa	Verovapaa		

Toimitus	Tulovero	Luovutusvoiton vero	Varainsiirtovero	Arvonlisävero	Kiinteistövero
Yhteisen alueen jako		Jossain tapauksissa ei korotettua hankintameno-olettamaa!			
Yksityistietoimitus	Tiekunta vapaa suorittamasta veroa sille Yks TL:n nojalla kertyneen tulon ja omaisuuden perusteella.	Yks TL:n nojalla maksettavat korvaukset verotetaan Lun L:n nojalla määrättyjen korvausten tapaan.			
Lunastus toimitus Vahingonkorvaus				ALV-velvolliselle korvataan veronalainen vahinko ilman ALV:n osuutta, ei-ALV-velvolliselle korvataan myös ALV:n osuus (Korvaussumma + ALV 23 %)	Lunastetulta alueelta maksettua kiinteistöveroa ei korvata
Korko	Lunastuskorvaukselle maksettava korko on aina veronalaista pääomatuloa				
Luonnonsuojelulain mukainen luovutus		Verovapaa luovutettaessa kiinteää omaisuutta valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelualueeksi Osittain verovapaa luovutettaessa muuhun luonnonsuojelu-tarkoitukseen	Luonnonsuojelualueen perustamiseksi tai laajentamiseksi suoritettu vaihto verovapaa		

Toimitus	Tulovero	Luovutusvoiton vero	Varainsiirtovero	Arvonlisävero	Kiinteistövero
Kaivospiirtöimetus	Korvaus käyttöoikeudesta lähtökohtaisesti pääomatuloa, johon voidaan soveltaa 80 %:n hankintameno-olettamaa. Määräaikaisesta oikeudesta maksettu korvaus voi olla myös maanestuloa tai metsän pääomatuloa. Pääomatuloa ovat myös vuosivuokra käyttöoikeudesta, kaivospiirimaksu ja louhimismaksu		Kaivosoikeudesta ei makseta varainsiirtoveroa, jos määrätty toimituksessa. Vapaaehtoisessa luovutuksessa luovutuksensaaja sen sijaan verovelvollinen		

Aalto-yliopiston kirjasto, Otaniemi

ARKISTO